

Міністерство освіти і науки України  
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка  
Економічний факультет  
Кафедра економіки підприємства

Дипломна робота  
магістра

з теми: «РОЗРОБКА ТА РЕАЛІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ  
ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВА»

Виконав: студент 2 курсу, групи ООб1–М17з

Галузь знань 07 Управління та  
адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Рекис Олексій Іванович

Керівник Буторіна В. Б., кандидат  
економічних наук, старший викладач

Рецензент Лисак В.Ю., кандидат економічних  
наук, доцент

2017 – 2018 р.

## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	4
ВСТУП	5
РОЗДІЛ I. ЗАПАСИ ЯК ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА	7
1.1. Підприємства житлово-комунального господарства як об'єкт обліку	7
1.2. Облікова політика та її значення в системі обліку	14
1.3. Завдання та основні функції управління запасами	19
РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА	26
2.1. Характеристика комунального підприємства «Бучацький комбінат комунальних підприємств»	26
2.2. Аналіз облікової політики на підприємстві житлово- комунального господарства (на прикладі КП «Бучацький комбінат комунальних підприємств»)	33
2.3. Організація обліку запасів на складі та виробничих запасів (на прикладі КП «Бучацький комбінат комунальних підприємств»)	48
РОЗДІЛ III. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВА	65
3.1. Оптимізація організації управління запасами на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств»	65
3.2. Контроль за правильністю формування та застосування облікової політики підприємства	69
3.3. Оптимізація управління запасів на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств»	74
ВИСНОВКИ	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	83

## ДОДАТКИ

88

Додаток А. Бухгалтерські записи відображення в обліку операцій з малоцінними та швидкозношуваними оборотними активами

Додаток Б. Використання типових первинних документів з обліку виробничих запасів на КП «Бучацький комбінат комунальних підприємств»

Додаток В. Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів, встановлених П(С)БО 9 «Запаси»

Додаток Г. Відображення в бухгалтерському обліку переоцінки (уцінки і дооцінки), нестач і втрат від псування запасів

Додаток Д. Використання субрахунків рахунка 20 «Виробничі запаси»

комунальним підприємством «Бучацький комбінат комунальних підприємств»

Додаток Е. Узагальнена кореспонденція рахунків з відображення руху запасів на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств» за 2017 р.

Додаток Ж. Характеристика основних показників діяльності Комбінату

Додаток И. Звіт про фінансові результати за 2016 р.

Додаток К. Примітки до річної фінансової звітності

Додаток Л. Баланс за 2017 р.

Додаток М. Наказ про облікову політику

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

ЖКГ – житлово-комунальне господарство.

ЖКП – житлово-комунальні послуги.

П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

МШП – малоцінні та швидкозношувані предмети.

ЦК – Цивільний кодекс України.

КП – комінальне підприємство.

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Вивчення проблематики теорії та практики бухгалтерського обліку і контролю щодо їх удосконалення має важливе значення в сучасних умовах господарювання. Підвищення рівня ефективності бухгалтерського обліку та посилення контролю за діяльністю підприємств, установ та організацій в Україні є основою зміцнення фінансово-господарської дисципліни як на мікро- так і на макроекономічному рівнях.

Удосконалення обліку і контролю матеріальних запасів має принципове значення для посилення соціально-економічної віддачі коштів і капіталу, які використовуються підприємством для досягнення кінцевої мети його діяльності – отримання прибутку.

Завдяки функціонуванню сектору житлово-комунального господарства здійснюється життєзабезпеченість населення та промисловості, від чого залежить ефективність їх діяльності. У світлі цього актуальності набувають питання обліку підприємств житлово-комунального господарства. А сама організація обліку в цій галузі обумовлена наявністю певних особливостей, притаманних саме для ЖКГ.

У свою чергу, питання облікової політики підприємства в системі управління його запасами у комунальній галузі не достатньо висвітлено у науковій літературі саме в частині практичних рекомендацій щодо розробки та реалізації.

**Об'єкт дослідження.** Система управління запасами підприємства.

**Предмет дослідження.** Облікова політика у системі управління запасами підприємства житлово-комунального господарства.

**Мета дослідження.** Визначити шляхи оптимізації облікової політики у системі управління запасами підприємства житлово-комунального господарства.

**Завдання дослідження:**

1. Згрупувати особливості житлово-комунального господарства в частині їх впливу на формування облікової політики щодо обліку запасів.

2. Обґрунтувати значимість облікової політики в прийнятті економічних рішень і запропонувати її структуру, яка доцільна на підприємстві житлово-комунального господарства.

3. Поівняти концептуальні підходи до управління запасами та розглянути їх теоретичну сітність.

4. Розробити етапи аналізу діяльності підприємства житлово-комунального господарства з урахуванням особливостей глугі та апробувати цей аналіз для для обраного комунального сбекта господарювання.

5. Ознайомитись з документообігом КП «Бучацький комбінат комунальних підприємств» и, якими регламентується робота бухгалтерської служби підприємства з метою виявлення його недоліків.

6. Розробити шляхи усунення неточностей при організації первинного обліку на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств».

7. Виходячи з аналізу управління запасами на дослідосліджуваному Комбінаті, запропонувати кроки щодо його оптимізації

**Методи дослідження:** метод хронологічного і систематичного спостереження; метод вимірювання господарських засобів і процесів; метод реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації; метод узагальнення інформації з метою оптимізації звітності.

**Апробація результатів дослідження.** Тези доповіді на тему «Суперечності в діяльності житлово-комунального господарства України та шляхи їх вирішення» на ІХ всеукраїнській науково-практичній конференції з міжнародною участю «Майбутній науковець – 2018» (14 грудня 2018 р., м. Сєверодонецьк).

**Структура дипломної роботи.** Дипломна робота складається з 3-х розділів, 9-ти підрозділів, вступу, висновків, 6-ти додатків, 56 –ти бібліографічних джерел. Містить 11 рисунків і 14 таблиць.

## РОЗДІЛ І

### ЗАПАСИ ЯК ЕЛЕМЕНТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

#### 1.1. Підприємства житлово-комунального господарства як об'єкт обліку

Питання, пов'язані з запасами, простежуються в роботах А. Сміта, Д. Рікардо, К. Маркса. У першій третині ХХ ст. Ф. Харріс, Р. Уїлсон, Є. Тафт, К. Адлер та ін. присвячували свої праці розрахунку оптимальної партії замовлення і різним її модифікаціям. Ф. Раймонд досліджував питання управління запасами. У роботах К. Ерроу, Т. Уайтіна, Г. Вагнера та інших вчених були розглянуті динамічні та імовірнісні моделі управління запасами, запропоновані рішення багатомноменклатурних і багато продуктових завдань з урахуванням різного виду обмежень, одноперіодний стохастичних задач; почалося систематичне вивчення проблем формування запасів і були отримані перші результати по формуванню стратегій управління запасами; з'являються перші моделі управління запасами для багатоскладських (ешелонованих) систем.

Найбільший внесок серед вітчизняних дослідників у розвиток теорії управління запасами зробили Ю. І. Рижиков, Н. Д. Фасоляк, О. Д. Проценко, М. Ш. Доветов, К. В. Інютін, Д. Т. Новиков, Е. А. Хруцький, В. А. Сакович, Б. К. Плоткін та ін.

Тема бухгалтерського обліку у житлово-комунальному господарстві не є новою в економічній літературі, і питання функціонування житлово-комунальної сфери під різними кутами представлено вітчизняними економістами. Так питання особливостей обліку сфери житлово-комунального господарства (ЖКГ) ґрунтовно висвітлено в роботах Атамаса П.Й [1]. Архипенко С.В. [2] провів аналіз проблем функціонування житлово-комунальної сфери, також деякі питання щодо облікової політики в даній галузі представлено в роботах Захожая В.Б., Леня В.С., Гриценко О.І. та ін. [3; 4; 5; 6; 7; 8].

Під *житловим господарством* розуміють сферу економіки, частина народного господарства країни, що забезпечує утримання та функціонування в належному стані житлового фонду (житлові та допоміжні приміщення). ЖКГ складається з комплексу галузей та видів економічної діяльності, об'єднаних метою діяльності, власністю та підпорядкованістю. Підгалузі: експлуатація житлового фонду, централізоване водопостачання та водовідведення, комунальна теплоенергетика, санітарна очистка, дорожньо-мостове господарство, зовнішнє освітлення, ритуальні послуги, ліфтове господарство.

У цілому ЖКГ складається з двох основних галузей – житлового господарства і комунального. Водночас *комунальне господарство* складається з підприємств, організацій і споруд, які обслуговують матеріально-побутові потреби населення [1].

До 1990 р. комунальна власність в Україні була різновидом державної власності. З прийняттям Законів України «Про власність» і «Про місцеве самоврядування в Україні» комунальну власність було визнано самостійним видом власності [9]. Економічна сутність комунальної власності в Україні така сама, як і муніципальної в зарубіжних країнах, тобто поняття комунальної і муніципальної власності є тотожними.

Стосовно цілей діяльності, то житлово-комунальне господарство включає підгалузі з обслуговування житлового фонду, надання комунальних послуг населенню, благоустрою міст тощо, тобто з обслуговування міста і його жителів.

Законом України «Про житлово-комунальні послуги» визначено житлово-комунальні та комунальні послуги [10]. *Житлово-комунальні послуги* (ЖКП) є результатом господарської діяльності, спрямованої на забезпечення умов проживання й знаходження осіб у житлових та нежитлових приміщеннях, будинках і спорудах, комплексах будинків і споруд згідно з нормативами, нормами, стандартами, порядками і правилами [1, с. 299]. Серед ЖКП варто відзначити:

- комунальні;



- послуги з утримання будинків, споруд та прибудинкових територій;
- послуги з управління будинком;
- послуги з ремонту приміщень, будівель і споруд.

Побудова бухгалтерського обліку в житлово-комунальному господарстві значною мірою обумовлена особливостями галузі. У науковій літературі особливості галузі розглянуто недостатньо. Тому згрупуємо особливості ЖКГ у дві групи (таблиця 1.1)

Таблиця 1.1

### Особливості ЖКГ

Фундаментальні	Похідні
Соціальна значимість	Особливості облікової звітності
Комплексність	Державний контроль
Виробництво і споживання ЖКП є одночасними	Державне регулювання цін
Виробництво і споживання ЖКП має місцевий характер	Ефективність оцінюється за соціально-економічними показниками
Запаси готової продукції відсутні	Особливості структури витрат
Великі площі обслуговування	
Диверсифікація видів робіт	

*Джерело:* згруповано автором за [11], [12], [13].

Фундаментальні особливості, зумовлені об'єктивними принципами існування та обслуговування житла в місті та діяльності підприємств, які надають послуги з обслуговування житла. Похідні випливають з існування фундаментальних особливостей.

Окремого розгляду потребують особливості ЖКГ, що виникли за сучасних умов:

- Житло не відповідає вимогам.
- ЖКП не відповідають бажаному рівню.
- Галузь є технічно відсталою.
- Ресурси використовуються нераціонально.
- Монополізм у галузі.
- Висока заборгованість з боку населення та бюджету.
- Часті збитки підприємств ЖКГ.

- Невизначеність питань власності.

Особливості підприємств житлово-комунального господарства обумовлюють специфіку ведення обліку:

- Отримані на покриття збитків дотації не обкладаються ПДВ, що вимагає коригування сум податкового кредиту пропорційно до сум отриманих дотацій.

- Надання населенню субсидій і пільг вимагає ведення розрахунків з бюджетом з урахуванням його особливостей і затримок з виплатами.

- На житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою амортизація в податковому обліку не нараховується, а в бухгалтерському нараховується з одночасним визнанням доходу на суму нарахованої амортизації.

- Пільги з ПДВ приводять до використання рахунків 643 і 644 в момент нарахування заборгованості, якщо ця подія сталася раніше від оплати.

- При визначенні в річній звітності тимчасових різниць з податку на прибуток може мати місце така ситуація: за податковим обліком визначено збиток, але є відстрочені податкові активи, які треба відобразити за рахунком 17 (за наявності залишків за рахунками 681, 38, 39, 47). У цьому випадку слід зробити бухгалтерське проведення Д-т 17 К-т 98\*.

- Іноді житлово-комунальні підприємства отримують з бюджету субвенції, є певні особливості надання в оренду державного і комунального майна, прийняття на баланс і передачі з балансу житлового фонду тощо.

- Досить специфічною ділянкою обліку є облік цільового фінансування капітальних вкладень, витрат на ремонт, на підготовку до осінньо-зимового сезону тощо.

- Важливе значення в організації обліку виробничих запасів відіграє їх оцінка.

Існуюча на сьогодні практика управління та обслуговування житла привела до того, що в законодавстві з питань обслуговування житла поруч з поняттям «управителя» введено ще поняття «балансоутримувача».

Таким чином, житловий будинок може перебувати на балансі юридичної особи, яка не є власником цього будинку, але веде облік і звітність, пов'язані з утриманням будинку, забезпечує обслуговування будинку та управління ним. При цьому балансоутримувач може сам здійснювати управління житловим будинком, а може наймати іншого управителя.

Якщо розглянути функції балансоутримувача і управителя, визначені в Законі України «Про житлово-комунальні послуги», то можна виявити цілий ряд невідповідностей [10]:

1) балансоутримувач вирішує питання найму управителя — по-перше, таким чином він виконує функцію управління будинком, по-друге, управителя обирає власник (ст. 1029,1032 Цивільного кодексу України) [14];

2) управитель укладає договори з постачальниками ЖКП, контролює їх виконання та своєчасність їх оплати мешканцями будинку, в той час як бухгалтерський облік веде балансоутримувач; але бухгалтерський облік — це одна із функцій управління, яка забезпечує надання інформації для прийняття управлінських рішень, тобто управитель не зможе приймати обґрунтовані управлінські рішення за браку відповідної облікової інформації;

3) балансоутримувач утримує будинок на балансі, але, по-перше, це також функція управителя (пункт 3 ст. 1030 ЦК), а, по-друге, виходячи зі стандартів бухгалтерського обліку інколи доцільніше обліковувати будинок поза балансом та відображати в аналітичному обліку.

Таким чином, в будинках, де власником є територіальна громада, власник обирає управителя, який утримує будинок на балансі, веде облік, контроль за виконанням договорів і оплатою послуг населенням та вирішує питання утримання й обслуговування будинку — або здійснює його самостійно, або укладає договір з відповідною організацією.

Норми П(С)БО 9 «Запаси» застосовуються комунальними підприємствами в частині операцій, які мають місце в їх діяльності, починаючи з 2000 р. Розглянемо ключові норми П(С)БО 9 стосовно діяльності підприємств комунальної галузі.

Для підприємств водо-, теплопостачання та водовідведення найбільш характерною *класифікацією запасів* з відображенням в робочому плані рахунків є:

- 20 «Виробничі запаси» з всіма субрахунками відповідно, окрім 206 та 208;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» з субрахунками за видами предметів (далі – МШП);
- 23 «Незавершене виробництво» по субрахунках допоміжного та обслуговуючого господарства;
- 28 «Товари».

При подальшій класифікації ці групи запасів поділяються на підгрупи, а потім – види, сорти, марки, типорозміри тощо в залежності від структури виробничих запасів. На підприємствах класифікацію запасів доцільно оформляти розробкою номенклатури, тобто систематизованого переліку запасів, які використовуються підприємством. В такій номенклатурі кожному найменуванню, розміру, марці і сорту присвоюється номенклатурний номер (шифр), а також вказується одиниця виміру та ціна. В подальшому присвоєний запасам номенклатурний шифр зазначається у всіх первинних документах, що засвідчують їх рух. Така організація обліку запасів покращує якість обліку запасів, попереджує випадки пересортиць і являється обов'язковою умовою автоматизованої обробки інформації по обліку наявності, надходження, використання запасів. При цьому номенклатурний номер використовується як ознака (код), по якому можна визначити номер синтетичного рахунку, субрахунку, групу, підгрупу, найменування матеріалу, його сорт, розмір тощо. Таким чином, одиницею аналітичного обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид), тип, сорт, розмір тощо. У місцях зберігання (на складах, в коморах) запаси обліковуються в натуральних одиницях.

В практиці комунальних підприємств поширена постійна система обліку запасів, яка передбачає безперервне відображення в обліку змін у складі запасів. Всі придбання, використання і продажі (вибуття) запасів записуються прямо на відповідні рахунки класу 2 «Запаси» Плану рахунків. Облік запасів, які не є

власністю підприємства і не можуть бути включені у його баланс, але знаходяться на підприємстві в процесі переробки чи на відповідальному зберіганні обліковуються на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

В обліковій політиці доцільно приводити узгоджену класифікацію виробничих запасів та МШП, а в додатку до наказу наводити типову номенклатуру запасів, характерну для водопровідно-каналізаційного чи теплопостачального підприємства з метою забезпечення єдиного методологічного підходу до здійснення аналітичного та синтетичного обліку запасів і МШП.

Запаси, які використані підприємством у процесі виробництва комунальної послуги, включаються до її *собівартості* і відображаються по дебету рахунків 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати» чи до витрат періоду і відображаються по дебету рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо. Враховуючи принцип відповідності доходів та витрат, використані або реалізовані запаси відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому визнається дохід від реалізації.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в виробництво (експлуатацію) виключається зі складу запасів і списується з балансу в момент такої передачі. В практичному обліку комунальних підприємств досить часто зустрічаються помилки при відображенні операцій з МШП.

Практика бухгалтерського обліку комунальних підприємств свідчить, що найбільш поширеним методом відображення руху (вибуття) запасів на виробництво послуг (робіт) є метод ФІФО (за собівартістю перших за часом надходження запасів). Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку). Тобто одиниці запасів, які були першими за часом надходження відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття) також першими і оцінюються за їх собівартістю придбання чи виготовлення.

## 1.2. Облікова політика та її значення в системі обліку

Важко переоцінити значимість облікової політики в прийнятті економічних рішень, оскільки остання сьогодні є одним із найголовніших інструментів управління підприємством. Від вдало сформованої облікової політики багато в чому залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку у тривалій перспективі.

Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі. Облікова політика посилює ефективність пристосування господарюючих суб'єктів до змін у конкурентному середовищі та знижує економічні ризики [15].

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «*облікова політика* – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [16]. Таке визначення облікової політики підпадає під критику науковців, зокрема, Т.В. Барановська означає «облікову політику» як певний порядок дій, спрямованих на збір, обробку та надання необхідної інформації відповідним користувачам для реалізації власних інтересів у сфері бухгалтерського обліку [17, с. 76]. Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», «Облікові політики - конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [18].

Вчені сходяться у поглядах щодо неправомірності включення до облікової політики принципів складання та подання фінансової звітності, оскільки підприємства не мають вибору щодо їх застосування; критично оцінюють методи

та процедури складання і подання звітності та пропонують власний варіант визначення поняття «облікова політика».

*Завдання облікової політики:*

- формування інформації власникам і керівництву для управління;
- забезпечення збереження майна власника (власників);
- забезпечення власників інформацією про фінансові результати;
- захист інтересів суспільства через загальносуспільне значення обліку;
- забезпеченні повною достовірною та неупередженою інформацією менеджменту з метою здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії його розвитку;
- упорядкуванні облікового процесу та лібералізації системи обліку на підприємстві;
- забезпеченні формування та своєчасного надання інформації різним користувачам, яка міститься у фінансовій звітності;
- формуванні методики обліку майна, капіталу і зобов'язань фактів господарської діяльності та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил;
- наданні обліку планомірності та послідовності;
- підвищенні ефективності ведення обліку на підприємстві [19], [20, с. 31].

Тож, облікова політика в першу чергу надає інформацію про особливості ведення бухгалтерського обліку на кожному підприємстві і, крім цього, дозволяє підрозділам підприємства дотримуватися єдиних правил бухгалтерського обліку, в яких враховані особливості діяльності підприємства [21].

*Метою* облікової політики у процесі ведення бухгалтерського обліку є створення оптимальної, узгодженої та впорядкованої основи для складання достовірної звітності та прийняття ефективних економічних рішень на її основі.

За Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Розділ III «Організація та ведення бухгалтерського обліку»), вказано, що право підприємства на самостійне встановлення облікової політики,

визначається одночасно із правами на самостійне визначення форми організації бухгалтерського обліку; розробки системи управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій; встановлення правил документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку. Тому, вважаємо, що облікова політика підприємства та організація обліку на підприємстві є взаємопов'язаними поняттями, проте різними за своїм змістом [16].

Одним із ключових питань при дослідженні облікової політики є визначення її структурних елементів. *Складовими* облікової політики в Україні є теоретичні засади бухгалтерського обліку, методика і практика [22, с. 89].

Детально складові облікової політики визначає М.С. Пушкар (таблиця 1.2):

Таблиця 1.2

### Складові облікової політики

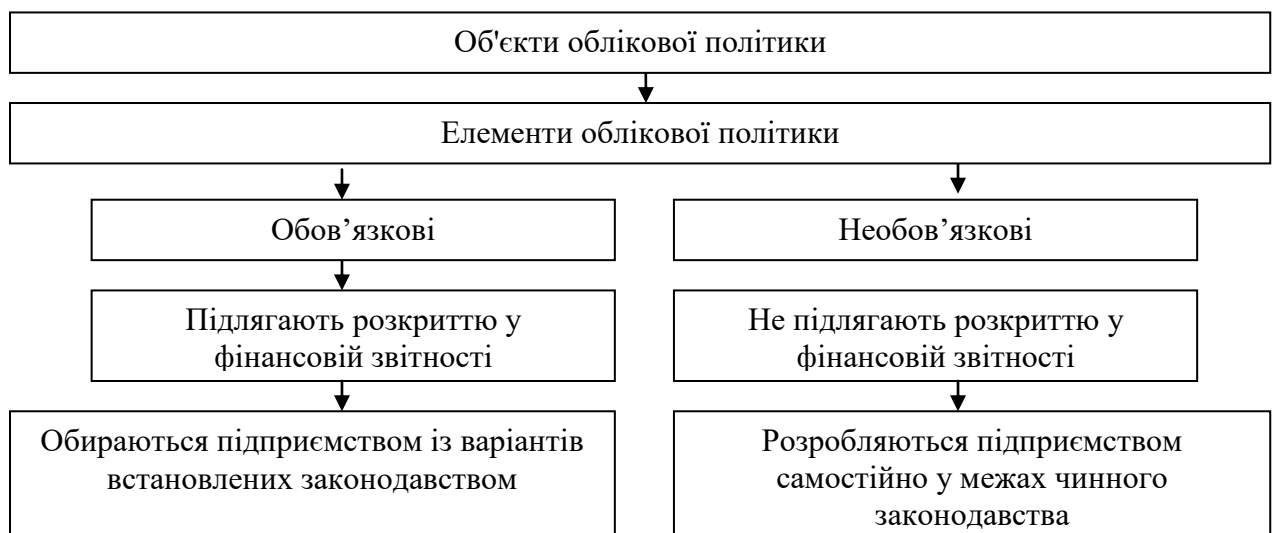
Складова	Деталізація
Теорія облікової політики	<ul style="list-style-type: none"> <li>– принципи обліку,</li> <li>– законодавчі акти,</li> <li>– наукові положення конструювання інформаційної системи</li> </ul>
Методологія обліку	<ul style="list-style-type: none"> <li>– принципи та правила отримання, обробки, фіксації та передачі інформації,</li> <li>– правила оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів,</li> <li>– порядок нарахування амортизації і зносу;</li> <li>– порядок обліку ремонтів;</li> <li>– оцінка запасів та готової продукції;</li> <li>– списання витрат майбутніх періодів,</li> <li>– порядок визначення обсягу реалізації продукції,</li> <li>– порядок обліку і розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість,</li> <li>– порядок створення статутного капіталу, формування витрат і доходів та інших питань</li> </ul>
Технологія обліку	<ul style="list-style-type: none"> <li>– План рахунків обліку;</li> <li>– форми обліку;</li> <li>– послідовність проходження документів та їх обробка;</li> <li>– організація внутрішнього контролю;</li> <li>– організація складання реєстрів обліку та форм звітності;</li> <li>– проведення інвентаризації майна та зобов'язань;</li> </ul>
Організація обліку	<ul style="list-style-type: none"> <li>– структура бухгалтерії,</li> <li>– ентралізована чи децентралізована система обробки інформації,</li> <li>– розробка інструкцій, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку,</li> <li>– взаємодія бухгалтерії із іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату</li> </ul>

Джерело: [20, с. 14-15].



Об'єктом облікової політики підприємства є об'єкт обліку, щодо якого нормативно-правовими документами передбачено альтернативні варіанти обліку. Елементом облікової політики є конкретно обраний або самостійно розроблений підприємством виходячи з умов і специфіки його діяльності спосіб (прийом) або процедура обліку конкретного об'єкта облікової політики. Об'єкти облікової політики у більшості випадків співпадають із об'єктами бухгалтерського обліку (ними є активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати та фінансові результати), елементами облікової політики є альтернативні варіанти обліку окремих об'єктів, передбачених нормативно-правовими актами (наприклад, визначення межі суттєвості при складанні звітності, методи оцінки вибуття запасів, методи нарахування амортизації основних засобів і т.д.); до облікових оцінок включаються суми показників бухгалтерської звітності, що були розраховані керівництвом підприємства, та є припустимими відповідно до положень бухгалтерського обліку за неможливості визначення їх точних значень [23].

Співвідношення об'єктів та елементів облікової політики, а також їх види наведено на рис. 1.1.

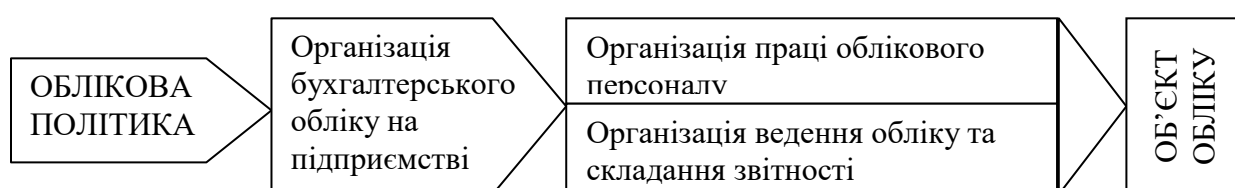


**Рис. 1.1. Об'єкти та елементи облікової політики**

*Джерело:* [17, с. 19]

Варто доповнити, що облікові оцінки встановлюються підприємством самостійно у межах чинного законодавства та мають, зазвичай, числовий вираз (наприклад, тривалість операційного циклу, межа суттєвості при складанні звітності, ліквідаційна вартість основних засобів). Прості облікові оцінки розраховуються на основі будь-якого одного розрахунку. Складні облікові оцінки розраховуються на основі декількох показників з використанням спеціальних прогнозів. Поточні облікові оцінки відображаються на рахунках бухгалтерського обліку з тією періодичністю, що й заповнення самих реєстрів бухгалтерського обліку. Звітні облікові оцінки відображаються тільки під час складання бухгалтерської звітності й до кінця поточного року не виконуються [24, с. 98].

На основі вище наведеного, пропонуємо таку структуру облікової політики, яка доцільна на підприємстві житлово-комунального господарства (рис. 1.2).



**Рис. 1.2. Елементи облікової політики комунального підприємства**

*Джерело:* структуровано автором

Таким чином, облікова політика підприємства регламентує методику ведення бухгалтерського обліку, а організація обліку передбачає організацію облікового процесу та праці облікового апарату. Поняття «облікової політики» є ширшим за поняття «організація обліку» та включає до свого складу останню.

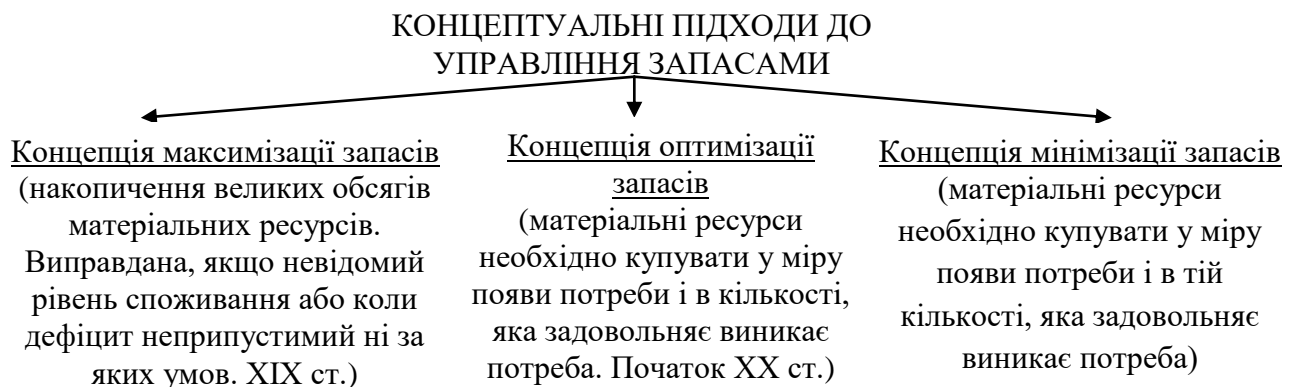
Таким чином, облікова політика покликана створити на кожному конкретному підприємстві таку систему обліку, яка б дала можливість надати фінансовій звітності безумовну інформацію, складену з урахуванням особливостей кожного підприємства. Можна розмежувати в обліковій політиці наступні аспекти: методичний і організаційний; організаційно-технічний і методичний; методичний, технічний і організаційний.

### 1.3. Завдання та основні функції управління запасами

*Матеріальні запаси* знаходяться на різних стадіях виробництва і обігу продукція виробничо-технічного призначення, предмети споживання та інші товарно-матеріальні цінності, що очікують вступу в процес виробничого споживання, транспортування (відвантаження) або продажу (кінцевого споживання).

Відповідно до П(С)БО 9, під запасами мають на увазі активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу продукту; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [25].

Еволюція теорії управління запасами відбилася на основних концептуальних підходах – історично сформувалося три концепції управління: концепції максимізації, оптимізації та мінімізації запасів (рис. 1.3).



**Рис. 1.3. Концептуальні підходи до управління запасами**

*Джерело:* [28]

Підприємства, що вибирають концепцію максимізації запасів, прагнуть за допомогою надлишкових запасів забезпечити безперервність виробничого процесу, страхування збоїв в поставках, підвищення рівня обслуговування

споживачів. При цьому негативні сторони зберігання надлишкових запасів в розрахунок не приймаються.

В основі концепції оптимізації запасів лежить так званий науковий підхід до управління запасами, який має на увазі оптимізацію рівня запасів на складах за критерієм мінімуму сукупних витрат на створення та утримання запасів. Дана концепція є найбільш часто вживаною.

За концепцією мінімізації запасів надлишки матеріальних ресурсів неприпустимі і свідчать про недоліки організації бізнес-процесів.

На підприємствах житлово-комунального господарства використовують різні види виробничих запасів, які надходять у вигляді продуктів праці, як правило, від промислових підприємств і постачальницьких організацій. До них належать матеріали, вторинні матеріали, тара і тарні матеріали, нафтопродукти, тверде паливо, будівельні матеріали, конструкції і деталі, різне обладнання, запасні частини, інші цінності.

Методологічні засади формування інформації про запаси у бухгалтерському обліку та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 02.11.99 р. за № 751/4044 [25]. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Загальна класифікація запасів може бути систематизована на основі стандартів – П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [26], П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [27], П(С)БО 9 «Запаси» (таблиця 1.3).

Для підприємств комунального господарства слід звернути увагу на важливість дотримання критеріїв віднесення *малоцінних і швидкозношуваних предметів* (МШП) до виробничих запасів. Це запаси, які використовуються на підприємстві не більше одного року, і до них можуть відноситися господарський інвентар, спеціальне оснащення, деякі швидкозношувані інструменти,

спеціальний одяг та інші, які підприємство на певних підставах вирішило обліковувати в складі оборотних активів.

Таблиця 1.3

### Класифікація запасів

Джерело	Види запасів
П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	Незавершені роботи забудівельними контрактами
	Фінансові активи
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Тварини на вирощуванні та відгодівлі, які належать виробнику, і оцінюються за чистою вартістю реалізації, відповідно до практики, що існує в певних галузях
П(С)БО 9 «Запаси»	Виробничі запаси
	Незавершене виробництво
	Готова продукція
	Товари
	Малоцінні та швидкозношувані предмети
Інші	Продукція сільського та лісового господарства, корисні копалини
	Продукція сільського та лісового господарства, корисні копалини, які належать виробнику та оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до практики, що існує в певних галузях

*Джерело:* систематизовано автором за [25], [26], [27]

Відповідно до п.8 П(С)БО 9 придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за *первісною вартістю*, яка залежить від способу їх надходження на підприємство: придбання за плату чи в обмін на інші активи, внески до статутного капіталу, безоплатне отримання, виготовлення на підприємстві. В п.п. 9-15 П(С)БО 9 встановлено порядок формування первісної вартості запасів в залежності від типу господарської операції.

Питання щодо переходу права власності на запаси при їх вибутті вирішується аналогічно тому, як і при надходженні запасів.

В Додатку А наведені бухгалтерські записи відображення в обліку операцій з малоцінними та швидкозношуваними оборотними активами.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси *поділяють на:*

⇒ сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

⇒ незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

⇒ готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

⇒ товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

⇒ малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більший одного року;

⇒ молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються за нижчою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації запасів.

Норми П(С)БО 9 «Запаси», не поширюються на такі запаси:

⇒ незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;

⇒ фінансові активи (цінні папери, що утримуються з метою продажу тощо);

⇒ молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку [25].

Створення запасів обумовлено:

- невідповідністю обсягів та інтенсивності попиту можливостям виробництва;

- стохастичним характером попиту на матеріальні ресурси і готову продукцію;
- сезонністю попиту, доставки або інших операцій;
- віддаленістю постачальників і виробників від потенційних споживачів;
- спекулятивними намірами і інфляційними очікуваннями;
- низькою надійністю поставок;
- необхідністю підтримки високого рівня обслуговування клієнтів;
- бажанням отримати економічну вигоду від оптових знижок, наданих постачальниками, при придбанні великих партій товарів.

Основні *цілі* створення запасів:

1. Забезпечення безперебійного обслуговування споживачів.
2. Зниження логістичних витрат і витрат, пов'язаних із закупівлею матеріальних цінностей.
3. Підвищення ефективності основних процесів підприємства.
4. Отримання інших економічних вигод.

Запаси виконують такі функції: забезпечують надійність, безперервність і стійкість процесів виробництва, розподілу, обміну та споживання різних товарів; управління витратами; мають інвестиційну функцію.

У свою чергу, *управління запасами* передбачає вирішення наступних завдань:

- визначення оптимального рівня загального запасу матеріальних цінностей та його основних складових;
- визначення оптимального розміру замовлення для поповнення запасів і відповідної періодичності замовлень;
- організація системи контролю за рівнем запасів і своєчасного їх поповнення.

У теорії управління запасами досить чітко визначилися два основних напрямки: аналітичне та інформаційне. В даний час розвиток теорії управління запасами представляється у вигляді синтезу цих двох напрямків. Широке

застосування методології імітаційного моделювання сприяє вирішенню різних завдань управління запасами, які зустрічаються в діяльності підприємств різних сфер економіки, з досить високою точністю. Розвиток інформаційних технологій створює умови для скорочення розриву між теорією і практикою в галузі управління запасами.

Зазначені матеріальні цінності надходять з відповідними супровідними документами (рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними, специфікаціями, сертифікатами, якісними посвідченнями та ін.)



## Висновки до розділу I

Визначено структуру житлово-комунального господарства.

Наведено класифікацію житлово-комунальних послуг.

Особливості комунальної галузі розподілено на фундаментальні та похідні, оскільки вони обумовлюють подальшу побудову бухгалтерського обліку в ній.

Розглянуто особливості ЖКГ, що виникли за сучасних умов.

Аналіз тенденцій комунальної галузі уможливив встановлення специфіки ведення обліку.

Вивчення законодавства України у частині надання житлово-комунальних послуг уможливило виявлення ряду невідповідностей функції балансоутримувача та управителя.

Для підприємств водо-, теплопостачання та водовідведення найбільш характерну класифікацію запасів з відображенням в робочому плані рахунків.

Обґрунтовано доцільність поширення в практиці комунальних підприємств постійної системи обліку запасів, яка передбачає безперервне відображення в обліку змін у складі запасів.

Акцентовано увагу на значимості облікової політики в прийнятті економічних рішень, наведено завдання та мету облікової політики.

Систематизовано об'єкти, елементи та види облікової політики.

Запропоновано структуру облікової політики, яка доцільна на підприємстві житлово-комунального господарства.

Згруповано класифікацію запасів за стандартами обліку та для цілей бухгалтерського обліку.

Виокремлено запаси, на які не поширюються норми П(С)БО 9 «Запаси».

Наведено бухгалтерські записи відображення в обліку операцій з малоцінними та швидкозношуваними оборотними активами.

Визначено цілі та завдання управління запасами.

Розглянуто концептуальні підходи до управління запасами: максимізації запасів, оптимізації запасів, оптимізації запасів.

## РОЗДІЛ II

### АНАЛІЗ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

#### 2.1. Характеристика комунального підприємства «Бучацький комбінат комунальних підприємств»

Комунальне підприємство «Бучацький комбінат комунальних підприємств» засноване Міською радою, здійснює свою діяльність на підставі статуту і у відповідності до законодавства України. Начальником є Кміть Богдан Іванович. Місце знаходження підприємства: Тернопільська обл., м. Бучач, вул. Галицька 38.

На підприємстві є столярний і покрівельний цехи, які обслуговують державний житловий фонд; насосна станція, яка подає воду до населення міста; очисні споруди. На території розміщені токарний і слюсарний цехи (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Структура комунального підприємства «Бучацький комбінат комунальних підприємств»**

Ремонтна група забезпечує підтримання у робочому стані міських комунікацій. На зеленому господарстві розміщений гараж з оглядовою ямою. Там зберігаються машини і проводиться ремонт. У комбінаті комунальних підприємств в автомобільній службі виконують роботи по обслуговуванню міста: вивіз побутового сміття з комунального і власного сектора, вивіз нечистот, обслуговування будівельної бригади.

Враховуючи особливості галузі житлово-комунального господарства (пункт 1.1), аналіз діяльності підприємства житлово-комунального господарства можна проводити у такому порядку (таблиця 2.1)

Таблиця 2.1

**Етапи аналізу діяльності підприємства житлово-комунального господарства**

Етап аналізу	Показники	Джерело
1	2	3
I. Характеристика основних показників діяльності	Середньорічна вартість основних засобів	Річна фінансова звітність з примітками
	Середньорічна вартість оборотних активів	
	Прибуток (збиток)	
	Рентабельність	
	Середньомісячна зарплата	
	Середня чисельність працівників	
	Ліквідність підприємства	
II. Аналіз дебіторсько заборгованості	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – код рядка 940;	Річна фінансова звітність з примітками
	Інша поточна дебіторська заборгованість – код рядка 950	
	Питома вага короткострокової заборгованості	
	Списання безнадійної дебіторської заборгованості	
III. Аналіз показників рентабельності	Коефіцієнт рентабельності активів	Звіт про фінансові результати Річна фінансова звітність з примітками
	Коефіцієнт рентабельності продаж	
	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	
IV. Аналіз показників ліквідності балансу	Робочий капітал, тис.грн.	Звіт про фінансові результати Річна фінансова звітність з примітками
	Коефіцієнт швидкої ліквідності	
	Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	
	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	
	Частка запасів в поточних активах	
	Частка чистих оборотних активів у покритті запасів	
	Робочий капітал	

## Продовження табл. 2.1

1	2	3
V. Аналіз показників фінансової стійкості	Коефіцієнт незалежності власного капіталу	Звіт про фінансові результати Річна фінансова звітність з примітками
	Коефіцієнт фінансової залежності	
	Коефіцієнт фінансової стабільності	
	Коефіцієнт заборгованості	
	Коефіцієнт інвестування	

*Джерело:* систематизовано автором за [29; 50]

Охарактеризуємо результати діяльності досліджуваного підприємства за запропонованими етапами (таблиця 2.2):

Таблиця 2.2

**Характеристика основних показників діяльності комбінату**

Показники	2015	2016	2017	2017+/-до 2015	2017+/-до 2016
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	87939	91742	40280	-47659	-51462
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	685	734	1151	+466	+417
Прибуток (збиток), тис. грн.	-274	-307	-771	-497	-464
Рентабельність	-4,5%	-5,6%	9,5%	+5,0	+3,9
Середньомісячна зарплата, грн.	1460	1890	3740	+2280	+1850
Середня чисельність працівників, ос.	87	83	75	-12	-8
Ліквідність підприємства	0,85	0,62	0,57	-0,28	-0,05

*Джерело:* розраховано автором за даними Додатку Ж

Середньорічна вартість основних засобів була збільшена у 2016 р., але скоротилась у 2017 р. Забезпеченість підприємства основним капіталом визначимо через показник фондоозброєності: у 2015 р. 1010,8 тис. грн./ос.; 2016 р. – 1105,3 тис. грн./ос.; 2017 р. – 537,1 тис. грн./ос. Як бачимо, динаміка аналогічна зміні загального показника. Проте, у 2017 р. 363 тис. грн. було витрачено на придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів. З них 92 тис. грн. – на придбання машин та обладнання.

Проблема зносу актуальна для усієї галузі ЖКГ. Вкрай гостро постає проблема технічної оснащеності сфери комунальних послуг. Станом на 2014 р. в Україні більш як 1/3 водопро-відних та каналізаційних мереж і 1/5 частина

теплових мереж перебувають мало не в аварій- ному стані, переважна більшість очисних споруд експлуатується 20-60 років [2, с. 175]. 70% житла споруджено до 1970 р., 33% будинків потребують капітального ремонту. Існують проблеми і в забезпеченні обслуговування наявних об'єктів житлової сфери. Так 85% будинків підвищеної поверховості не мають протипожежного захисту, більш, як 10%, ліфтів відпрацювали 25 років. Наслідком цього є зростаюча аварійність будинків через вихід з експлуатації внутрішньобудинкових мереж та ліфтів.

Забезпеченість підприємства трудовими ресурсами оптимізована шляхом скорочення. За 2016–2017 рр. скоротились адміністративні витрати на 5,1%. За останній рік досліджуваного періоду вони склали 780 тис.грн.

Забезпеченість оборотними активами: у 2015 р. 7,9 537,1 тис. грн./ос., у 2016 р. – 8,8 тис. грн./ ос., у 2017 р. – 15,3 тис. грн. / ос. Збільшення розрахованого показника вдвічі за 3 роки свідчить про зростання запасів на зазначеному комунальному підприємстві.

Загалом основні засоби знаходяться в досить пристойному стані, процент зносу на кінець 2017 р. складав 45,5% проти 57% на початку року. причиною стало списання значної частини зношених основних засовів.

Звернемо тепер свою увагу на результати діяльності даного підприємства: протягом всього досліджуваного періоду воно є збитковим. При цьому рентабельність продукції (відношення чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) до собівартості, характеризує прибутковість господарської діяльності підприємства від основної діяльності) у 2017 р. становила 9,5%, що на 5% більше порівняно з 2015 р.

На жаль, за звітний період спостерігається наявність дебіторської заборгованості (за товари, роботи, послуги – код рядка 940; інша поточна дебіторська заборгованість – код рядка 950). Зокрема, у 2017 р. з 1059 тис. грн. структура її мала вигляд (рис. 2.2):



**Рис. 2.2. Дебіторська заборгованість у 2017 р., тис. грн.**

*Джерело:* розраховано автором за даними Додатків И, К, Л

Найбільшу питому вагу дебіторської заборгованості склала короткострокова – до 12 місяців (84,9%). При цьому безнадійна дебіторська заборгованість не списувалась.

*Таблиця 2.3*

**Питома вага у загальних витратах підприємства окремих складових**

Показники	2007 р.	2008 р.	2009 р.	Відхилення 2009 р. від 2007 р. +,-
Питома вага виробничої собівартості	26,0	28,5	28,9	2,9
Питома вага адміністративних витрат	5,1	4,8	5,5	0,5

*Джерело:* розраховано автором за даними Додатків И, К, Л

Як видно з даних таблиці 2.3 питома вага як виробничої собівартості, так і адміністративних витрат є незначною і навіть в сумі не перевищує однієї третьої всіх витрат підприємства, решта витрат складають витрати по статті «Інші витрати операційної діяльності» та «Інші витрати». Встановити склад даних статей нам не вдалося, так як головним бухгалтером було відмовлено в доступі до цієї інформації із зсипкою на комерційну таємницю.

Звернемо тепер свою увагу на показники рентабельності (збитковості) роботи досліджуваного підприємства (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

**Аналіз показників рентабельності**

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	+,- 2017 р. від 2015 р.
Коефіцієнт рентабельності активів	-0,40	-0,42	-0,67	-0,27
Коефіцієнт рентабельності продаж	-0,045	-0,049	-0,051	-0,006
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	-0,007	-0,008	-0,036	-0,16

*Джерело:* розраховано автором за даними Додатків И, К, Л

Отож, як вже було зазначено вище, протягом досліджуваного періоду підприємство працює фактично з нулевим результатом. Маючи збитки, воно не змогло за звітний період підняти коефіцієнти рентабельності активів та продаж, навіть збільшивши рентабельність власного капіталу. В загальному показники рентабельності залишаються вкрай незадовільними.

Важливе значення в аналізі фінансового стану мають показники ліквідності, які розглянуті в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

**Аналіз показників ліквідності балансу**

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	+,- 2017 р. від 2015 р.
Робочий капітал, тис.грн.	-800	-789	-706	+94
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,55	0,64	0,73	+0,18
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	1,01	0,85	0,62	-0,39
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,012	0,009	0,002	-0,01
Частка запасів в поточних активах	0,022	0,25	0,20	+0,178
Частка чистих оборотних активів у покритті запасів	-0,404	2,706	6,277	+6,681

*Джерело:* розраховано автором за даними Додатків И, К, Л

За останній роки роботи показники ліквідності зазнали певних змін в основному в сторону зростання, і залишаються на задовільному рівні.

Показник швидкої ліквідності складає на кінець досліджуваного періоду 0,73, тобто, підприємство в змозі погасити всі свої зобов'язання без мобілізації мало ліквідних активів. Таким чином можна зробити висновок про певний ріст ділової активності досліджуваного підприємства.

Проаналізувавши показники фінансової стійкості досліджуваного підприємства (табл. 2.6) можна відмітити, що залежність підприємства від кредиторів стабілізується.

Таблиця 2.6

### Аналіз показників фінансової стійкості

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	+, - 2017 р. від 2015 р.
Коефіцієнт незалежності власного капіталу	0,99	0,97	0,92	-0,07
Коефіцієнт фінансової залежності	1,005	1,03	1,09	+0,085
Коефіцієнт фінансової стабільності	42,10	38,68	10,83	-31,27
Коефіцієнт заборгованості	0,023	0,025	0,085	+0,062
Коефіцієнт інвестування	0,99	0,99	0,96	-0,003

*Джерело:* розраховано автором за даними Додатків И, К, Л

Так, коефіцієнт незалежності власного капіталу скоротився на 0,07 пункти і склав 0,92 пункти в 2017 р. проти 0,99 пунктів в базисному 2015 р. Коефіцієнт фінансової залежності низький, що свідчить про неповне використання можливостей компанією. Помітно скоротився коефіцієнт фінансової стабільності. Незначно зріс коефіцієнт заборгованості. Отже, говорити про якісь конкретні зміни у фінансовій стійкості рано. Позитивної динаміки не спостерігається.

Можна спостерігати збитковість комунального підприємства, про що свідчить показник прибутку/збитку. Проте за 2017 р. комбінатом добуто 220,1 тис. м<sup>3</sup> води, із якої 208,5 тис. м<sup>3</sup> спожито населенням та підприємствами і організаціями. із реалізованої води 70% припадає на каналізаційну мережу комбінату, а решта – в інші мережі та вигрібні ями. Комбінат збирає та вивозить 18 тис. м<sup>3</sup> твердих побутових відходів.

Оцінюючи результати виробничої діяльності, варто зазначити, що організація праці, посилення контролю за якістю виконуваних робіт забезпечили ліквідацію заборгованості по заробітній платі. Протягом 2015–2017 рр. досягнуто економії при використанні електроенергії для освітлення міста, заборгованості по ній немає. Немає заборгованості по платежам до бюджету і позабюджетних фондів.

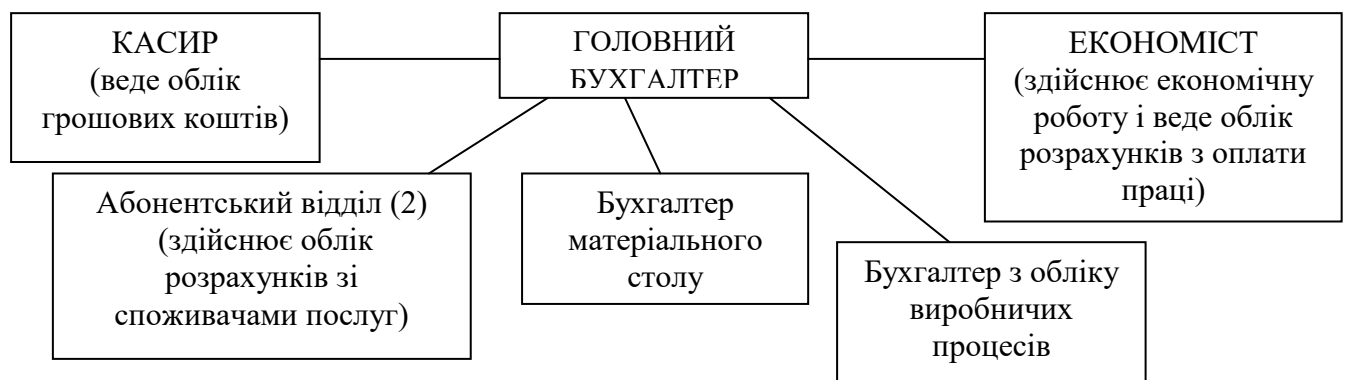


## 2.2. Аналіз облікової політики на підприємстві житлово-комунального господарства (на прикладі комунального підприємства «Буцацький комбінат комунальних підприємств»)

Для своєчасного і достовірного надання інформації про наявність і рух товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) бухгалтерська служба підприємства повинна забезпечити правильне документальне оформлення та систематичний облік надходження, видачі і переміщення запасів. Практика свідчить, що питанням класифікації, формування номенклатур ТМЦ, документального оформлення на підприємствах приділяється недостатньо уваги.

На досліджуваному комбінаті застосовується специфічна форма обліку яка базується на принципах і організаційних засадах журналів ордерів, однак не використовуються їх типові форми, а натомість інформація в хронологічному порядку фіксується у відомостях які відкриваються в розрізі застосовуваних субрахунків. Загалом же по рахунку в кінці місяця складається шахова відомість, яка і виконує функції журналу ордеру.

Створено власну бухгалтерську службу, яку очолює головний бухгалтер. Бухгалтерська служба крім головного бухгалтера включає двох рядових бухгалтерів, касира, економіста (який паралельно з економічною роботою веде облік розрахунків по заробітній платі), та двох працівників абоненського відділу, які ведуть облік розрахунків із споживачами послуг (рис.2.3).



**Рис. 2.3. Структура бухгалтерської служби комунального підприємства «Буцацький комбінат комунальних підприємств»**

Зручним для організації обліку є те, що на Комбінаті комп'ютеризовано облік розрахунків зі споживачами.

Робота бухгалтерської служби підприємства регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [16], Податковим кодексом України [34], Наказом №1 від 4 січня 2010 р. «Про облікову політику підприємства ККП» (Додаток М). Наказ містить пункти:

I. Загальні положення.

II. Організація бухгалтерського обліку. Бухгалтерська служба забезпечує протягом року незмінність відображення фінансово-господарської діяльності підприємства на основі «Положень бухгалтерського обліку», забезпечує відображення господарських операцій підприємства відповідно до робочого плану рахунків.

Організація облікового процесу на підприємстві відбувається у три *етапи*:

I. Поточний нагляд, вимірювання та реєстрація господарських операцій (документування операцій) – первинний облік.

II. Систематизація та групування облікової інформації, яка міститься у первинних документах, технічна обробка первинної інформації, її систематизація згідно з вимогами організації бухгалтерського обліку, управління та поточного контролю – поточний облік.

III. Складання встановлених форм бухгалтерської (фінансової) звітності на підставі даних бухгалтерського обліку – підсумковий облік.

На кожному етапі основні об'єкти організації облікового процесу такі: облікові номенклатури; носії облікових номенклатур; рух носіїв; технологія облікового процесу і забезпечення останнього.

Роль облікової політики в управлінні полягає у тому, що зворотний зв'язок між керованою системою та керівною, здійснюється через бухгалтерію, яка надає інформацію для прийняття управлінських рішень від заданих параметрів. На практиці управлінська система взаємодіє з системою, якою вона управляє безпосередньо, як правило, в обхід бухгалтерії.

Бухгалтерський апарат може впливати на процес виробництва тоді, коли він є ініціатором перегляду норм і нормативів, використовуючи їх як основний інструмент контролю за раціональним витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів

*Первинний облік* є початковою стадією господарського обліку, на якій відбувається фіксування господарської операції в первинному документі, її зміна і реєстрація. Основою бухгалтерського, податкового і статистичного обліку, який здійснюється як ручним, так і автоматизованими способами, є первинний документ. Первинні документи відображають процеси придбання запасів і засобів праці, процеси виробництва і реалізації, рух ресурсів підприємства, його доходи і витрати.

Застосування первинних документів в Україні регулюється рядом законодавчих і нормативних документів. Основними, які регулюють загальні правила застосування первинних документів, є:

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову відповідальність в Україні» від 16.06.99 р. № 896-XIV [16];
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України від 05.06.95 р, № 168/704 [31];
- Наказ Міністерства статистики України від 29.12.95 р. «Про затвердження типових форм первинного обліку» [32];

Крім названих загальних нормативних актів щодо виготовлення і застосування первинних документів, існує значна кількість інструкцій, положень, правил.

Розглядаючи сутність документа в бухгалтерському обліку, важливо підкреслити, що первинні документи призначені для реєстрації господарських операцій і явищ, які виникають при здійсненні діяльності підприємства. У первинних документах бухгалтерського обліку реєструється не тільки факт

господарської операції, а й інша, необхідна для обліку і контролю інформація. До такої інформації відносяться: зміст господарської операції; її кількісна і грошова оцінка; напрямок витрат і джерела доходів; підписи відповідальних осіб за проведення господарської операції й інша інформація.

Зміст первинного документа визначається суттю (фактом) господарської операції, що відбивається в даному документі. Зміст господарської операції завжди є результатом цілеспрямованої діяльності особи, яка склала (підписала) документ.

У практиці обліку розпорядження і дозволи адміністрації є тільки підставою для проведення господарських операцій. Документом бухгалтерського обліку вони стають тільки за умови факту здійснення (виконання) даного розпорядження.

Первинні документи дуже різноманітні, вони розрізняються не тільки за змістом, а й за структурою, форматом, іншими ознаками, що визначають форму документа. Форма документа містить у собі його назву, розташування на ньому обов'язкових реквізитів, структуру і формат (розмір) документа.

Документи, залежно від рівня затвердження й обов'язковості застосування в народному господарстві, можна розділити на чотири *групи*:

1) документи форм суворої звітності, якими оформляються визначені законодавством господарські операції всіма підприємствами (установами) незалежно від їхньої організаційно-правової форми і власності. Форми документів суворої звітності затверджуються Держкомстатом України;

2) документи типових форм, які затверджуються Держкомстатом України і Міністерством фінансів України, також призначені до обов'язкового використання на підприємствах (в організаціях) України;

3) документи спеціалізованих форм, які затверджуються галузевими міністерствами і відомствами (галузеві форми обліку) і застосовуються на підприємствах відповідних галузей народного господарства (промисловості, будівництва, сільського господарства);

4) документи, форми яких розробляються підприємствами самостійно, відповідно зі специфікою й особливостями виробничої (підприємницької) діяльності підприємства.

Документи, що розробляються підприємствами самостійно, повинні містити всі обов'язкові реквізити, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік». У тих випадках, коли підприємства вносять у типові форми документів деякі зміни і доповнення (посилюючи функції документа), такі документи залишаються типовими і зберігають номер типової форми. Слід зазначити, що застосування підприємством форми типового документа без показників (розділів), що не застосовуються підприємством (через специфіку діяльності), значно підсилює функції документа, робить його більш конкретним, наочним і можливим для розширення граф до необхідних розмірів розміщення тексту документа.

Застосування форм первинних документів, розроблених підприємством самостійно, має бути відображене в обліковій політиці підприємства.

У господарській діяльності підприємств (організацій) документи є носіями як економічної, так і юридичної інформації. Носіями економічної інформації документи стають з огляду на те, що за їх допомогою здійснюються первинна реєстрація господарських операцій, їхній вимір і оцінка. Економічна інформація документа - це відомості про рух матеріальних цінностей і коштів, що дозволяє здійснювати контроль за їх використанням і наявністю на балансі підприємства. Документ матиме юридичне значення тільки тоді, коли він по своїй суті буде підтверджений усіма необхідними для цього реквізитами.

Сукупність документів, якими оформляються господарські операції, називається документацією. Суцільне і постійне документування господарських операцій є не тільки одним з основних елементів методу бухгалтерського обліку, а й умовою вірогідності фінансової звітності.

З поняттям «документація» тісно пов'язане поняття «первинний облік».

Порядок обліку на досліджуваному комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств» регламентується Наказом № 1 про облікову

політику від 4 січня 2010 р. В додатку до даного наказу стосовно обліку запасів зазначено наступне (Додатку М):

«4.2.1. Одиницею запасів вважати кожне найменування товару.

4.2.2. Аналітичний облік руху запасів відображати:

- у бухгалтерії – у кількісно-сумовому виразі;
- на складі – у кількісному виразі.

4.2.3. Спецодяг, виданий в підзвіт працівникам обліковувати на особових картках протягом всього періоду його використання. Списання спецодягу, виданого в підзвіт, до закінчення встановленого терміну використання, здійснювати на підставі актів про його непридатність.

10. Інвентаризацію матеріальних цінностей проводити щорічно станом на 01.12 поточного року. Склад інвентаризаційної комісії призначати відповідним наказом начальника комбінату».

Перетворення операцій, пов'язаних з рухом запасів на документовій підставі для відображення на облікових рахунках, подамо схематично (рис. 2.4).



**Рис. 2.4.** Схема документообігу надходження, зберігання вибуття запасів

*Джерело:* згруповано автором за [33]

Перелік затверджених форм первинного обліку запасів та зазначення, щодо їх використання на досліджуваному підприємстві наведено в Додатку Б [34], [35]. Форму обліку на досліджуваному підприємстві зобразимо схематично (рис.2.5).



**Рис. 2.5. Форма обліку на комунальному підприємстві «Буцацький комбінат комунальних підприємств»**

Однак, підприємство застосовує не всі форми, що визначені наказами, а лише ті, які найбільше відповідають вимогам підприємства щодо накопичення інформації про наявність і рух запасів. Крім того, підприємство має право доповнювати існуючі форми необхідними графами і рядками.

Отже, на досліджуваному Комбінаті правомірно використовуються і форми не затверджені у централізованому порядку первинних документів, наприклад, акти нестандартної форми чи інші документи, що підтверджують факт надходження чи вибуття запасів.

Формування облікової політики щодо запасів на підприємствах ЖКГ здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [32] та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [36] (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7

## Елементи облікової політики щодо запасів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
Одиниця обліку запасів	– найменування; – однорідна група (вид)
Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	– шляхом, прямого списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, що придбаваються (за можливості точного розподілу (віднесення)); – за середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом)
Методи оцінки вибуття	– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – нормативних витрат; – ціни продажу
База розподілу транспортно-заготівельних витрат, що прямо включаються до первісної вартості запасів	за кількісним критерієм: – вага; – об'єм; кількість місць; – одиниць; за вартісним критерієм: – ціна одиниці запасів
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Самостійно встановлюється підприємством
Призначення та умови використання запасів	Самостійно встановлюється підприємством

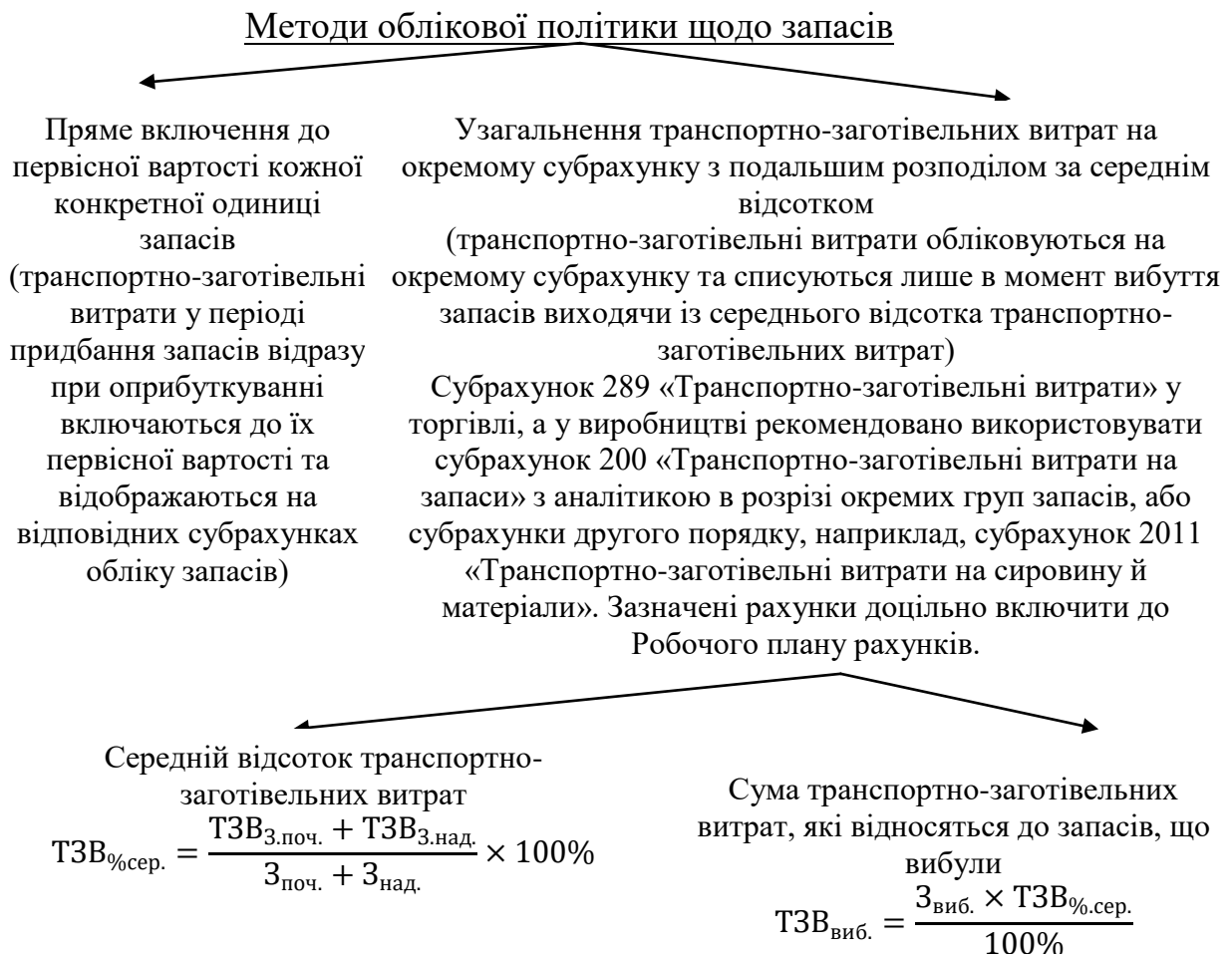
*Джерело:* згруповано автором за [32], [36], [25], [37].

До *транспортно-заготівельних витрат* належать: затрати на заготівлю запасів; оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

Для комунальних підприємств на окрему увагу заслуговують методи обліку



транспортно-заготівельних витрат (рис 2.6).



**Рис. 2.6. Облік транспортно-заготівельних витрат**

Примітка:  $ТЗВ_{\%сер.}$  – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %;  $З_{поч.}$  – залишок запасів на початок місяця, грн.;  $З_{над.}$  – вартість запасів, що надійшли впродовж місяця, грн.;  $ТЗВ_{з.поч.}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, що припадають на запаси, на початок місяця, грн.;  $ТЗВ_{з.над.}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із запасами, які надійшли впродовж місяця, грн.  $ТЗВ_{з.виб.}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, грн.;  $З_{виб.}$  – вартість запасів, що вибули впродовж місяця, грн.;  $ТЗВ_{\%сер.}$  – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %.

*Джерело:* [25]

До конкретної групи запасів може бути застосовано тільки один метод обліку транспортно-заготівельних витрат, інакше пропорції розподілу не буде дотримано. Отже, якщо підприємство має намір визначити транспортно-

заготівельні витрати стосовно одних найменувань або видів запасів за середнім відсотком, а інших – прямим підрахунком, то у розпорядчому документі про облікову політику треба передбачити розмежування зазначених груп запасів.

При прямому включенні до первісної вартості одиниці запасів підприємство на власний розсуд визначає, що розподіл транспортно-заготівельних витрат між найменуваннями запасів, які перевозяться, здійснюється за кількісним (вага, об'єм, кількість місць, одиниць) або вартісним критерієм (ціна одиниці запасів).

Формуючи свою облікову політику у частині *відпуску запасів* у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті (руху) комунальне підприємство «Бучацький комбінат комунальних підприємств» мав обрати один з *методів оцінки запасів*:

– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо;

– середньозваженої собівартості:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів (2.1);

Оцінка запасів проводиться по кожній одиниці запасів за формулою

$$C_c = \frac{C_n + C_n}{K_n + K_n} \quad (2.1)$$

де:  $C_c$  - середньозважена собівартість;  $C_n$  і  $K_n$  - відповідно собівартість і кількість запасів на початок періоду;  $C_n$  і  $K_n$  - відповідно собівартість і кількість запасів, що надійшли протягом періоду.

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) – запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Застосування методу допускається лише тоді, коли результати оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Загальне відхилення на продукцію, що надійшла з виробництва за місяць, розраховується за формулою (2.2):

$$ЗВ = -\Phi_k \times \Phi_{\text{ц}} - H_k \times H_{\text{ц}} \quad (2.2)$$

де:  $ЗВ$  - загальне відхилення на продукцію, що надійшла з виробництва за місяць;

$\Phi_k$  - фактична кількість виробленої продукції;

$\Phi_{\text{ц}}$  - фактична ціна одиниці продукції;

$H_k$  - визнана нормативна (стандартна) кількість для фактичного результату;

$H_{\text{ц}}$  - нормативна (стандартна) ціна одиниці продукції;

$$\text{або } ЗВ = \Phi C - H C \quad (2.3)$$

де  $\Phi C$  - фактична собівартість;

$H C$  - нормативна собівартість.

– нормативних затрат – застосування норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін;

– ціни продажу – визначається шляхом зменшення ціни їх продажу на суму торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка (2.4):

$$CBTH = \frac{ЗТНП + ТНОТ}{ПВЗТ + ПВТО} * 100\% \quad (2.4)$$

де: *CBTH* - середній відсоток торгової націнки;

*ЗТНП* - залишок торгової націнки на початок звітнього періоду;

*ТНОТ* - торгова націнка у продажній вартості одержаних у звітньому місяці товарів;

*ПВЗТ* - продажна (роздрібна) вартість залишку товарів на початок звітнього періоду;

*ПВТО* - продажна (роздрібна) вартість одержаних у звітньому місяці товарів.

Собівартість реалізованих товарів визначається за формулою (2.5)

$$CPT = ПВРТ - ТНРТ \quad (2.5)$$

де: *CPT* - собівартість реалізованих товарів;

*ПВРТ* - продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів;

*ТНРТ* - сума торгової націнки на реалізовані товари.

Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається за формулою:

$$ТНРТ = ПВРТ \times CBTH \quad (2.6)$$

де: *ТНРТ* - торгова націнка на реалізовані товари,

*ПВРТ* - продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів;

*CBTH* - середній відсоток торгової націнки.

Кожен із зазначених у вітчизняному законодавстві методів оцінки вибуття запасів має переваги та недоліки (Додаток В). Натомість за кордоном використовують такі методи оцінки виробничих запасів: метод специфічної ідентифікації; метод середньої вартості; метод ФІФО; метод ЛІФО [38], [39].

Для підприємства оптимальний той метод, який відповідає політиці ціноутворення і дозволяє повністю відшкодувати витрати, пов'язані з запасами. Коли ціни перестають зростати підприємства надають перевагу методу ФІФО. Комунальне підприємство «Бучацький комбінат комунальних підприємств» обрав для оцінки вибуття запасів саме метод ФІФО. Вибір, виходячи з досліджених вище переваг та недоліків, є обґрунтованим і найбільш оптимальним.

Досліджуваний суб'єкт господарювання також зіткнувся з особливостями оцінки запасів, що застаріли або з інших причин втратили свою вартість:

1. На дату звітності вартість всіх видів запасів у балансі відображається за меншою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їхня ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли або іншим способом втратили первісно очікувану економічну вигоду. Рішення про уцінку до чистої вартості реалізації приймається діючою інвентаризаційною комісією з подання робочих інвентаризаційних комісій відповідно до результатів інвентаризації.

2. На дату складання фінансової звітності підприємство знижує вартість запасів до чистої вартості реалізації, якщо ціна на запаси зменшилася у зв'язку з їхнім ушкодженням, частковим або повним старінням, або внаслідок зміни ринкових цін або збільшилися можливі витрати на завершення або на здійснення продажу, або запаси визнаються неліквідними, неходовими або застарілими.

Розглянемо відображення запасів в звітності та їх *переоцінку*. В п.24 П(С)БО 9 встановлено, що запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Під чистою вартістю реалізації запасів, згідно п.4 П(С)БО 9, розуміють очікувану ціну реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Тобто, якщо на дату балансу ціна запасів знизилася або вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили свою первісно очікувану економічну вигоду, то їх слід відображати в балансі за чистою вартістю реалізації, яка визначається вирахуванням з очікуваної ціни продажу можливих витрат на збут тощо.

Відображення в бухгалтерському обліку переоцінки (уцінки і дооцінки), нестач і втрат від псування запасів регламентується пп. 27-28 П(С)БО 9 (Додаток Г) та «Положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежалась, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей», затвердженим наказом

Міністерства економіки України і Міністерства фінансів України від 15 грудня 1999 р. №149/300, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 29.12.99р. за№ 921/421452.

*Списання* проводиться за кожним номенклатурним номером. Подальший облік списаних сум ведеться на забалансових рахунках.

При відсутності інформації про чисту вартість реалізації кожного конкретного номенклатурного номеру запасів, пропонується застосовувати підхід відповідно до розрахунків списання, наведений у таблиці 2.8.

*Таблиця 2.8*

**Розрахунок резерву списання запасів відповідно до рівня оборотності**

Клас	Рівень оборотності запасів резерву	Показник оборотності запасів	%
1	Зберігаються на складі до 12 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі	1, більше 1	0
2	Зберігаються на складі від 12 до 24 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі	0,5, Від 0,5 до 1	30
3	Зберігаються на складі від 24 до 36 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі	0,33, від 0,33 до 0,5	50
4	Клас запасів, призначений для списання. Зберігаються на складі довше 36 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі	менше 0,33	100

*Джерело:* [40]

При наявності інформації про чисту вартість реалізації кожного конкретного номенклатурного номеру (або номенклатурної групи), передбачає застосування наступного підходу: чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів вирахуванням з очікуваної ціни реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва й збут. Дані про величину чистої вартості реалізації надаються відповідними службами підприємства, і після затвердження керівництвом надаються до бухгалтерії. У ситуації, коли запаси відносяться до одного асортименту виробів, які мають однакове призначення, і які практично не можуть бути оцінені окремо від інших статей, можливе списання відносно згрупованих статей.

Запаси, оцінені за чистою вартістю реалізації, розкриваються у примітках до фінансової звітності.

Отже, для досягнення стратегії «максимізації прибутку» підприємству варто обрати елементи облікової політики, що забезпечують «мінімізацію» витрат: метод обліку транспортно-заготівельних витрат за методом середнього відсотка; метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю; якщо на підприємстві значна частина запасів зберігається на складах – одиницею обліку запасів доцільно обрати їх найменування. Вартісно-орієнтоване управління передбачає включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів, а також вибір методу оцінки вибуття запасів, що забезпечить «найвищу» суму витрат підприємства. Для різних підприємств цей спосіб може бути різним (крім середньозваженої собівартості) та може бути визначеним у результаті додаткових розрахунків

Вибір методу оцінки вибуття запасів значно впливає на фінансовий результат від звичайної діяльності та на суму прибутку до оподаткування, оскільки використання різних методів оцінки запасів призводить до його різних розмірів.

На КП «Бучацький комбінат комунальних підприємств» запаси, які були списані відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому визнається дохід від їх реалізації (принцип відповідності доходів та витрат). У Звіті про фінансові результати списані на виробництво запаси відображаються за статтею «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)».

Отже, для комунального підприємства «Бучацький комбінат комунальних підприємств» використання метода ФІФО забезпечує правильне відображення залишків запасів в Балансі і максимально наближає вартість запасів до поточної ринкової вартості, тобто вартості останніх закупок. Закріплений в обліковій політиці метод оцінки запасів (ФІФО) не повинен змінюватися впродовж року, а його зміна потребує обґрунтування та розкриття в примітках до фінансових звітів.

### 2.3. Організація обліку запасів на складі та виробничих запасів (на прикладі комунального підприємства «Бучацький комбінат комунальних підприємств»)

На підприємствах житлово-комунального господарства, і на досліджуваному також, використовують різні види *виробничих запасів*, які надходять у вигляді продуктів праці, як правило, від промислових підприємств і постачальницьких організацій. До них належать матеріали, вторинні матеріали, тара і тарні матеріали, нафтопродукти, тверде паливо, будівельні матеріали, конструкції і деталі, різне обладнання, запасні частини, інші цінності.

Схему обліку виробничих запасів в досліджуваному підприємстві можна зобразити схематично (рис.2.7).



**Рис. 2.7. Узагальнена схема обліку виробничих запасів на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств»**

*Джерело:* систематизовано автором



Для узагальнення інформації про наявність і рух виробничих запасів застосовують окремі субрахунки. Як видно із даних Додатку Д досліджуваній Комбінат використовує половину всіх субрахунків передбачені планом рахунків.

*Синтетичний облік* запасів на рахунку 20 «Виробничі запаси» та його субрахунках підприємства обліковують за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), яка, як зазначалося раніше, включає: покупну вартість і транспортно-заготівельні витрати (витрати по транспортуванню, навантаженню, розвантаженню, доставці до складів підприємства, включаючи націнки постачальницьких і посередницьких організацій, вартість послуг товарних бірж і брокерських контор, мито і митні збори тощо). Ця собівартість виявляється, як правило, тільки наприкінці місяця – після відображення всіх заготівельних операцій і розподілу їх між окремими видами запасів. Документи ж на оприбуткування і списання витрачених матеріалів, що надходять до бухгалтерії, вимагають їх систематичного опрацювання і відображення в облікових регістрах, що неможливо робити без попередньої оцінки матеріалів. Тому аналітичний облік запасів протягом місяця ведуть за прийнятими обліковими цінами: покупними (з відокремленим обліком транспортно-заготівельних витрат).

Наприкінці місяця вартість використаних у виробництві запасів і списаних за обліковими цінами, а також вартість залишку запасів на складі коригують до фактичної собівартості (шляхом списання транспортно-заготівельних витрат).

Синтетичний облік здійснюють в Шаховій відомості по рахунках 20 та 22, в якій на підставі узагальненої інформації в відомостях про рух виробничих запасів складають зведену кореспонденцію рахунків. На підставі записів вище зазначених відомостей роблять записи до головної книги, яку на відміну від вимог нормативних документів ведуть не в розрізі синтетичних рахунків, а в розрізі субрахунків.

*Аналітичний облік* виробничих запасів ведеться за місцями зберігання та однорідними групами.

Розглянемо кореспонденцію рахунків, яка складається на підприємстві для

відображення руху запасів. Як видно з наведеної інформації на досліджуваному підприємстві загалом складається кореспонденція рахунків з відображення руху виробничих запасів у відповідності з типовою (Додаток Е).

Проте є і ряд особливостей. Так, зокрема, залишається не зрозумілим чому розрахунки за придбані матеріальні цінності відображаються не на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» а на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Також з порушенням відображається реалізація (передача) запасів, при цьому запаси не списуються у витрати періоду, а чомусь відносяться на розрахунки з іншими дебіторами.

На досліджуваному підприємстві аналітичний облік виробничих запасів здійснюють в «Відомості руху товарно-матеріальних цінностей», дані відомості ведуть окремо по кожному субрахунку. При записах в дані відомості працівники бухгалтерії керуються такими *міркуваннями*: у поданих матеріально відповідальними особами в бухгалтерію звітах про рух матеріальних цінностей назви матеріальних цінностей, що надійшли і вибули, мають бути обов'язково розміщені в межах синтетичних рахунків, субрахунків та окремих груп цінностей.

Працівники бухгалтерії, відповідальні за облік матеріальних цінностей, перевіряють і встановлюють загальні їх витрати по відповідальних особах, субрахунках і окремих групах цінностей.

Розглянемо процес управління і документообігу, що супроводжують надходження, переміщення матеріальних цінностей, складську діяльність.

#### *1. Надходження матеріальних цінностей.*

Матеріальні цінності надходять з відповідними супровідними документами (рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними, специфікаціями, сертифікатами, якісними посвідченнями та ін.)

Нажаль в міру їх надходження супровідні документи не реєструють у «Журналі обліку вантажів, що надходять» (тип. міжвід. ф. № М-1). Цей журнал повинен вестися в бухгалтерії.

Розрахункові документи постачальників разом з іншими виправними документами передають на склади або в інші місця зберігання цінностей для контролю за їх надходженням і оприбуткуванням у картках складського обліку.

В організації процесу обліку предметів праці важливе значення має правильне документальне оформлення їх надходження. Для одержання матеріальних цінностей від постачальників експедитору видають *рахунок* за яким перераховано кошти і довіреність. *Довіреність* підписують керівник і головний бухгалтер підприємства. Експедитор зобов'язаний не пізніше наступного дня після одержання цінностей подати в бухгалтерію свого підприємства товарно-транспортні накладні та інші супровідні документи, завірені підписом комірника і про здачу товарно-матеріальних цінностей на склад. Відповідальний працівник бухгалтерії в «*Журналі обліку виданих доручень*» (ф. № М-26) робить відмітку про використання доручення. Невикористані доручення повертають у бухгалтерію не пізніше наступного дня після закінчення їх строку.

У процесі виробництва виникає потреба передавати предмети праці зі складу безпосередньо у виробничі підрозділи з наступним використанням їх на виробничі потреби. Таке переміщення матеріальних цінностей від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, а також їх списання у встановленому порядку треба належним чином оформляти документально.

Підставою для одноразової видачі матеріальних цінностей з складу є *накладна*, яку виписують у бухгалтерії у двох примірниках за підписом керівника або його заступника і головного бухгалтера. Якщо систематично видають для виробничих потреб окремі матеріальні цінності, то підставою для видачі і списання по складу є *лімітно-забірна картка*, ліміт відпуску цінностей в якій підписують керівник і головний бухгалтер.

Названі вище і належним чином оформлені документи є підставою для списання завідуючим складом виданих виробничих запасів.

## *2. Переміщення товарно-матеріальних цінностей*

На переміщення товарно-матеріальних цінностей зі складу у виробничі

підрозділи бухгалтерія на підставі *розпорядження керівника* господарства виписує "*Накладну вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів*" (ф.М-11) або *лімітно-забірні картки* на одержання матеріальних цінностей (ф. М-8) у двох примірниках і вручає особі, яка одержуватиме цінності. На підставі зазначених документів склад відпускає цінності за масою, переліком або обмірами під розписку одержувача-водія чи іншої особи, якій доручено переміщення цінностей.

Порядок відпуску нафтопродуктів на виробничі потреби має свої особливості. Завідуючий складом відпускає паливо і мастильні матеріали або видає талони на одержання їх (у літрах) у підзвіт заправникам, трактористам, водіям за лімітно-забірними картками, які оформляють на кожного одержувача. У цій картці при відпуску завідуючий складом записує дату, кількість виданого палива, масла, мастил у межах встановлених лімітів. Одночасно цю кількість відпущених нафтопродуктів завідуючий складом записує в обліковий листок тракториста і дорожній листок. Видача палива без подання облікового або дорожнього листка не дозволяється. Разовий відпуск нафтопродуктів провадиться за накладними.

Фактичну витрату нафтопродуктів на виробничі потреби списують на підставі *облікових і дорожніх листків*. У них зазначають кількість фактично витраченого палива і витрати за нормою на виконаний обсяг робіт. За даними облікових і дорожніх листків визначають перевитрату або економію палива порівняно з встановленими нормами.

Відпуск і списання нафтопродуктів на інші виробничі потреби, враховуючи і витрати на роботу стаціонарних двигунів, технічне обслуговування, технологічні потреби і промивання деталей, провадять у межах встановлених лімітів, які визначають згідно з затвердженими прогресивними нормами витрат нафтопродуктів виробничих підрозділів.

Матеріальні цінності, втрачені внаслідок стихійного лиха, списують за *актами*, складеними спеціальною комісією.

Виявлені під час інвентаризації недостачі і втрати від псування товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання відображають в *інвентаризаційних описах і порівняльних відомостях*.

### 3. Складське господарство.

Важливою умовою збереження виробничих запасів, продукції і матеріалів від псування, крадіжок є добре налагоджене *складське господарство*. комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств» складське господарство організоване на базі центрального складу, до структури якого входить приміщення складу та відкрита складська площадка.

Загалом же складські приміщення спеціалізуються відповідно до класифікації матеріальних цінностей за фізичними ознаками і виробничими функціями.

У складських приміщеннях є потрійний вихід, вимірювальна тара, інші вимірювальні прилади і обладнання, засоби для виконання навантажувально-розвантажувальних робіт, а також інструменти для відкриття бочок, ящиків та іншої тари. Вимірювальні прилади періодично перевіряють і ставлять на них клеймо.

На складах і у складських приміщеннях слід додержувати правил пожежної безпеки, а саме:

- не рідше одного разу на місяць завідуючий складом разом з відповідальним працівником пожежно-сторожової охорони проводять огляд і випробування пожежних трубопроводів і рукавів;
- патрубки пожежних трубопроводів мають бути виведені назовні для того, щоб, не входячи в складське приміщення, на них можна було надіти рукави з брандспойтами і подати воду в приміщення;
- запасний комплект ключів від складів треба зберігати в сейфі керівника підприємства.

Для нормальної роботи складського господарства, збереження товарно-матеріальних цінностей слід забезпечити чіткий розпорядок дня роботи складу,

навести порядок на стелажах і полицях, забезпечити своєчасне оформлення документації і відображення операцій поточного дня в картках складського обліку. Наказом керівника затверджують перелік осіб (завідуючі складами, експедитори), відповідальних за приймання, збереження і відпуск матеріальних цінностей, а також за своєчасне документальне оформлення і облік цих операцій. Цим же документом визначають перелік посадових осіб, які мають право підписувати документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей та дозвіл на вивезення або винесення їх з території складу.

Відповідно до діючого положення про матеріальну відповідальність робітників і службовців за збитки, завдані підприємству, адміністрація і матеріально відповідальні особи на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств» укладають письмовий договір про повну матеріальну відповідальність.

Відпускати із складу і приймати на склад товарно-матеріальні цінності мають право лише особи, матеріально відповідальні за їх збереження. Відкривати склад при відсутності матеріально відповідальної особи можна у виняткових випадках (пожежа) з дозволу керівника підприємства або його заступника і в присутності сторожа та представника адміністрації, які складають акт інвентаризації (ф. інв.-№ 6). В таких випадках в акті повинні зазначати причину і прізвище того, хто дав дозвіл відкривати склад, а також назву і кількість відпущених матеріальних цінностей за час відсутності матеріально відповідальної особи.

При передачі складу іншій особі проводять суцільну інвентаризацію матеріальних цінностей, яку оформляють актом інвентаризації.

Кожне надходження на склад і кожну видачу продукції або матеріалів зі складу оформляють відповідними первинними документами. Приймати на склад або видавати з нього будь-які матеріальні цінності без документів категорично забороняється.

Кількісний облік руху продукції і матеріалів у коморах, на складах і в

сховищах завідуючі складами (комірники) ведуть особисто у картках складського обліку матеріалів (тип. ф. № М-17).

Картки складського обліку повинні видавати матеріально відповідальним особам під розписку в реєстрі видачі карток. Нажаль на досліджуваному підприємстві цієї вимоги не дотримуються. На складі картки зберігаються в спеціальних картотеках по облікових групах, а в групах — у порядку зростання номенклатурних номерів.

Окрему картку відкривають на кожний номенклатурний номер товарно-матеріальних цінностей. Кожній картці присвоюється реєстраційний номер. У відкритих картках складського обліку завідуючий складом (комірник) заповнює всі передбачені реквізити (назву цінностей, марку або сорт, одиницю, розмір, облікову ціну, номенклатурний номер, норму запасу, місце зберігання).

Періодично, але не рідше одного разу за декаду, бухгалтер, який веде облік виробничих запасів, у присутності завідуючого складом перевіряє правильність записів і вивести залишки в картках або книгах складського обліку, підтвердивши це своїм підписом і зазначивши дату перевірки. Знову ж таки дана процедура не дотримується. Залишки продукції і матеріалів, записаних у книгу (картку) на початок року або місяця, обов'язково завіряє бухгалтер х обліку матеріальних цінностей.

У місцях зберігання кожного виду матеріальних цінностей прикріплюють спеціальні бірки. В них пишуть назву матеріальних цінностей, коротку характеристику і призначення, номенклатурний номер, розмір, сорт, одиницю.

Завідуючий складом зобов'язаний на кінець звітнього місяця подати в бухгалтерію 2 примірники сальдової відомості залишків матеріальних цінностей (ф. № 41). Відомість складають у кількісному виразі тільки по матеріальних цінностях, по яких був рух за звітний місяць. Перевірку правильності оформлення документів і складання відомостей залишків здійснює бухгалтерія. Після перевірки один примірник відомості із зауваженнями повертають на склад.

Щомісяця матеріально відповідальні особи на підставі первинних

документів складають звіт про рух матеріальних цінностей і звіт про рух палива та мастил і подають їх у двох примірниках разом з прибутковими і видатковими документами в бухгалтерію. На досліджуваному підприємстві використовується лише звіт за формою (ф. М-19).

Після перевірки другий примірник звіту повертають матеріально відповідальній особі. У звіті зазначають дані про матеріальні цінності, по яких був рух за звітний місяць, на підставі первинних документів. Дані про надходження або вибуття матеріалів, а також про їх залишки записують у звіт в кількісному виразі і підтверджують підписом матеріально відповідальної особи. Таксування і підрахунок підсумків у грошовому виразі проводять у бухгалтерії.

Після перевірки повноти оприбуткування і всіх записів на вибуття, правильності виведення залишків матеріальних цінностей та їх оцінки бухгалтер відмічає кількість прийнятих прибуткових та видаткових документів і підписує звіт. Виправлення у звіті завіряються підписами матеріально відповідальної особи і бухгалтера, який приймав звіт.

В обліку предметів і продуктів праці на складі особливо важливі своєчасність і повнота їх оприбуткування. Для цього в бухгалтерії по кожному балансовому рахунку (а точніше по кожному субрахунку) окремо щомісяця складають відомість руху матеріальних цінностей на підставі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, актів приймання та інших документів. У відомості зазначають дату надходження матеріальних цінностей, від кого, за яким документом, дату і номер документа, на який склад надійшли цінності, назви їх, одиниці, кількість, суму по цінах у документах і по облікових цінах, суму відхилень фактичної собівартості придбаних цінностей від їх вартості по облікових цінах. Дані відомостей детально звіряють з даними звітів про рух матеріальних цінностей. У разі виявлення розбіжностей з'ясовують причину і вживають заходів щодо негайного виправлення помилки.

Дані складського обліку мають узгоджуватися з обліком матеріалів і продуктів праці в бухгалтерії.



Приймання продукції, що поставляється без тари, у відкритій тарі, а також приймання за вагою бруто і кількістю місць цінностей, що поставляється в тарі, проводиться:

- на складі одержувача — при доставлянні продукції постачальником;
- на складі постачальника — при вивезенні продукції одержувачем;
- на місці розпломбування або на місці розвантаження неопломбованих транспортних засобів і контейнерів або на складі підприємства транспорту — при доставлянні та видачі товару транспортною організацією.

Приймання цінностей в неушкодженій тарі, за вагою нетто і кількістю товарних одиниць у кожному місці здійснюється, як правило, на складі кінцевого одержувача.

Приймання продукції проводиться особами, уповноваженими на те керівником або заступником керівника підприємства-одержувача. Ці особи несуть відповідальність за суворе дотримання правил приймання цінностей.

Підприємство-одержувач зобов'язане:

— створити для правильного і своєчасного приймання цінностей умови, за яких би забезпечувалася схоронність і запобігалася можливість утворення нестач і розкрадання цінностей;

— ознайомити осіб, що здійснюють приймання цінностей, з правилами приймання продукції за кількістю, встановленими відповідними стандартами, технічними умовами, основними та особливими умовами постачання, іншими нормативними актами і договором поставки;

— забезпечити точне визначення кількості продукції, що надійшла, (ваги, кількості місць: ящиків, мішків, пакунків, стосів, пачок тощо);

— систематично здійснювати контроль за роботою осіб, на яких покладене приймання цінностей за кількістю, і запобігати порушенням правил приймання цінностей.

Приймання цінностей за кількістю проводиться за транспортними та супровідними документами (рахунком-фактурою, специфікацією, описом,

пакувальними ярликами тощо) відправника (виготовлювача). Відсутність зазначених документів або деяких з них не припиняє приймання цінностей. У цьому разі складається акт про фактичну наявність продукції, де зазначається, які документи відсутні. Проте такого приценденту на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств» не було.

Кількість цінностей, що надійшли, при прийманні має визначатися в тих одиницях виміру, що зазначені в супровідних документах. Якщо в цих документах відправник указав вагу та кількість місць, то одержувач при прийманні продукції повинен перевірити її вагу і кількість місць.

Якщо при прийманні цінностей встановлені нестача або невідповідність кількості, зазначеній у документах, покупець (одержувач) зобов'язаний призупинити подальше приймання, забезпечити схоронність товарів, не змішуючи їх з однорідними товарами, скласти акт первинного приймання продукції за підписами осіб, що робили її приймання.

У разі якщо в процесі приймання товарів встановлено невідповідність ваги бруutto окремих місць вазі, зазначеній у транспортних або супровідних документах чи на трафареті, одержувач не повинен порушувати цілісності тари та упакування.

Якщо ж вага бруutto правильна, а нестача продукції встановлена при перевірці ваги нетто або кількості товарних одиниць в окремих місцях, одержувач повинен призупинити приймання інших місць, зберегти і пред'явити представнику відправника тару й упакування розкритих місць і продукцію, що знаходилася всередині них.

Одночасно з призупиненням приймання одержувач має викликати для участі в продовженні приймання продукції та складання двостороннього акта представника відправника (постачальника – якщо товар отриманий в оригінальній упаковці або неушкодженій тарі виготовлювача, що не є відправником), якщо він знаходиться в цьому ж населеному пункті. Представник іногороднього відправника (виготовлювача) викликається тільки у випадках, передбачених

особливими умовами постачання або договором.

Іногородній відправник (виготовлювач) зобов'язаний не пізніше наступного дня після одержання виклику одержувача повідомити телеграмою, телефоном чи в інший спосіб про своє рішення: посилає він свого представника чи ні. Неотримання відповіді в зазначений термін надає право одержувачу здійснювати приймання продукції самостійно створеною комісією до закінчення строку, встановленого для прибуття представника відправника або виготовлювача.

Представник відправника, що знаходиться в одному населеному пункті з одержувачем, зобов'язаний прибути не пізніше наступного дня після одержання виклику, а при прийманні швидкопсувних товарів – протягом чотирьох годин після одержання виклику. Представник іногороднього відправника (постачальника) повинен прибути протягом трьох днів (без урахування часу проїзду).

Якщо у встановлений термін представник не прибуде, то приймання продукції здійснюється за участі представника незацікавленої сторони або самостійно, якщо відправник (постачальник) дав згоду на одностороннє приймання продукції.

Особи, які здійснюють приймання продукції за кількістю, мають право засвідчувати своїм підписом тільки ті факти, що були встановлені за їх участі. Запис в акті даних, не встановлених безпосередньо учасниками приймання, забороняється.

Представники інших підприємств і організацій, виділені для участі в прийманні цінностей, не мають права одержувати в підприємства-одержувача винагороду за участь у прийманні.

Приймання цінностей, як правило, має вестися без перерви. Якщо в зв'язку з тривалістю перевірки або з якихось інших поважних причин робота з приймання була перервана, одержувач зобов'язаний забезпечити схоронність продукції та можливість якнайшвидшого закінчення її приймання. Про перерви в роботі з приймання продукції, їх причини і умови зберігання продукції під час перерви робиться запис в акті.

Якщо при прийманні було виявлено нестачу порівняно з даними, зазначеними у транспортних і супровідних документах, то результати приймання за кількістю оформляються актом, що складається в день, виявлення такої нестачі.

Якщо при прийманні виявлені не тільки нестача, а й надлишки, то в акті також указуються точні дані і про ці надлишки.

Щодо приймання цінностей за якістю, то слід наголосити, що продукція, яка надійшла в справній тарі, приймається за якістю і комплектністю, як правило, на складі кінцевого одержувача або на складі постачальника, якщо таке передбачено в договорі.

Перевірка якості та комплектності продукції, що надійшла в тарі, проводиться при розкритті тари, але не пізніше 20 днів при іногородній поставці або 10 днів при одноміській поставці, а для швидкопсувних продуктів — не пізніше 24 годин після надходження продукції, якщо інші строки не передбачено в договорі в зв'язку з особливостями продукції, що поставляється.

Машини, обладнання, прилади та інша продукція, що надійшла в тарі і має гарантійний строк служби і зберігання, перевіряються за якістю і комплектністю при розкритті тари, але не пізніше встановлених гарантійних строків.

Підприємства мають право незалежно від перевірки якості товарів, проведеної ними, актувати виробничі недоліки, якщо такі недоліки будуть виявлені при підготовці товарів до роздрібного продажу або при роздрібному продажу протягом чотирьох місяців після одержання товарів.

Акт про приховані недоліки продукції має бути складено протягом 5 днів після виявлення недоліків, проте не пізніше чотирьох місяців із дня надходження продукції на склад одержувача, що знайшов приховані недоліки, якщо інші терміни не встановлені обов'язковими для сторін правилами.

Якщо приховані недоліки продукції можуть бути виявлені лише в процесі її обробки, здійсненої послідовно двома або кількома підприємствами, акт про приховані недоліки має бути складено не пізніше чотирьох місяців із дня одержання продукції підприємством, що знайшло такі недоліки.

Акт про приховані недоліки, виявлені у продукції з гарантійними строками служби і зберігання, має бути складено протягом 5 днів після виявлення недоліків, але в межах встановленого гарантійного строку.

Якщо для участі в складанні акта викликається представник виготовлювача, то до встановленого 5-денного строку додається час, необхідний для його приїзду.

Акт про приховані недоліки товарів, гарантійний строк на які обчислюється з моменту їх роздрібного продажу, може бути складений також у період зберігання до продажу незалежно від часу одержання товарів.

Прихованими недоліками визнаються такі недоліки, що могли бути виявлені при звичайній для цього виду продукції перевірці та виявлені лише в процесі обробки, підготовки до монтажу, а також у процесі монтажу, випробування, використання і зберігання.

Приймання вважається зробленим вчасно, якщо перевірку якості та комплектності продукції закінчено у встановлений строк.

Одночасно з прийманням продукції за якістю проводиться перевірка комплектності продукції, а також відповідності тари, упаковки, маркування до вимог стандартів, технічних умов, основних особливих умов, інших обов'язкових для сторін правил або договорів, креслень, зразків (еталонів).

Приймання продукції проводиться уповноваженими на те керівником підприємства-одержувача або його заступником компетентними особами. Ці особи несуть відповідальність за суворе дотримання правил приймання продукції.

Приймання продукції за якістю та комплектністю проводиться в точній відповідності зі стандартами, технічними умовами, Основними та Особливими умовами постачання, іншими обов'язковими для сторін правилами, а також за супровідними документами, що засвідчують якість і комплектність продукції, котра поставляється. Відсутність зазначених документів не припиняє приймання продукції. У цьому разі складається акт про фактичну якість і комплектність продукції, що надійшла, у якому вказується, які документи відсутні.

При виявленні невідповідності якості, комплектності, маркування

продукції, що надійшла, тари або упакування до вимог стандартів, технічних умов, креслень, зразків (еталонів), договору або даних, зазначених у маркуванні та супровідних документах, що засвідчують якість продукції, одержувач повинен призупинити подальше приймання продукції і скласти акт, у якому вказується кількість оглянутої продукції та характер виявлених при прийманні дефектів. Одержувач зобов'язаний забезпечити зберігання продукції неналежної якості або некомплектної продукції в умовах, що запобігають погіршенню її якості та змішуванню з однорідною продукцією.

Одержувач також зобов'язаний викликати для участі в продовженні приймання продукції та складанні двостороннього акта представника виготовлювача.

Представник виготовлювача зобов'язаний мати посвідчення на право участі у визначенні якості та комплектності продукції, що надійшла одержувачу.

Виготовлювач може також уповноважити на участь у прийманні одержувачем продукції підприємство, що знаходиться в місці одержання продукції. У цьому разі посвідчення представнику видається підприємством, що його призначило. У посвідченні має бути посилення на документ, яким виготовлювач уповноважив це підприємство брати участь у прийманні продукції.

При неявці представника виготовлювача на виклик одержувача у встановлений строк і у випадках, коли виклик представника іногороднього виготовлювача є обов'язковим, перевірка якості продукції проводиться незалежним експертом.

За результатами приймання за якістю та комплектністю за участі представників виготовлювача складається акт про фактичну якість і комплектність продукції.

## Висновки до розділу II

Розроблено етапи аналізу діяльності підприємства житлово-комунального господарства з урахуванням особливостей галузі житлово-комунального господарства: охарактеризовано основні показники діяльності досліджуваного підприємства за 2015–2017 рр.; проаналізовано дебіторську заборгованість; проаналізовано показники рентабельності; проаналізовано показники ліквідності балансу; проаналізовано показники фінансової стійкості.

Протягом досліджуваного періоду підприємство працює фактично з нулевим результатом. Маючи збитки, воно не змогло за звітний період підняти коефіцієнти рентабельності активів та продаж, навіть збільшивши рентабельність власного капіталу. В загальному показники рентабельності залишаються вкрай незадовільними.

Оцінюючи результати виробничої діяльності, варто зазначити, що організація праці, посилення контролю за якістю виконуваних робіт забезпечили ліквідацію заборгованості по заробітній платі. Протягом 2015–2017 рр. досягнуто економії при використанні електроенергії для освітлення міста, заборгованості по ній немає. Немає заборгованості по платежам до бюджету і позабюджетних фондів. Можна зробити висновок про певний ріст ділової активності досліджуваного підприємства.

Враховуючи те, що практика свідчить, що питанням класифікації, формування номенклатур ТМЦ, документального оформлення на підприємствах приділяється недостатньо уваги, розглянуто структуру бухгалтерської служби комунального підприємства.

Вивчено документи, якими регламентується робота бухгалтерської служби підприємства.

Первинний облік як початкова стадія господарського обліку досліджено в частині використання первинних документів: законодавче регулювання в Україні, наведено групи документів обліку (форм суворої звітності, типових форм,

спеціалізованих форм, документи, форми яких розробляються підприємствами самостійно).

На основі вивчення документообігу на досліджуваному підприємстві запропоновано схему документообігу з надходження, зберігання та вибуття запасів і форму обліку.

Узагальнено облік виробничих запасів на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств».

Проаналізовано порядок проведення синтетичного та аналітичного обліку запасів на досліджуваному підприємстві.

Розглянуто кореспонденцію рахунків, яка складається на підприємстві для відображення руху запасів.

З метою виявлення недоліків документообігу у роботі деталізовано за даними Комбінату: надходження матеріальних цінностей, переміщення товарно-матеріальних цінностей, діяльності складського господарства.



## РОЗДІЛ III. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВА

### 3.1. Оптимізація організації управління запасами на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств»

Процес управління запасами доцільно оптимізувати окремо за кожним етапом. Виділимо три основних.

*Перший етап.* Аналіз складу, структури, динаміки загальної величини запасів за підсумками попередніх періодів.

Поточний аналіз загальної величини запасів комунального підприємства потрібно проводити на базі фінансової та управлінської звітності, а також даних складського обліку.

Структура запасів аналізується в розрізі основних видів і груп з урахуванням впливу сезонних коливань на загальну величину запасів.

Ретельному аналізу піддаються обсяг і структура витрат по обслуговуванню запасів для їх мінімізації. Мова йде про вартість виконання замовлення (адміністративні, транспортні, вантажно-розвантажувальні витрати) і витрати на зберігання запасів (витрати по складуванню, страхування, пов'язані із спадом і старінням, податок на майно). Крім того, компанія може понести збитки, пов'язані з нестачею запасів (перебої у виробництві, втрати в обсязі реалізації продукції).

Далі проводиться аналіз і дається оцінка ефективності використання запасів. До основних показників відносяться рентабельність запасів і тривалість обігу, розраховується в днях. Основна мета аналізу – пошук шляхів прискорення оборотності запасів за рахунок управління собівартістю реалізованої продукції (робіт, послуг) та вартістю запасів як елемента поточних активів.

Критеріями оцінки якості проведеної роботи стануть скорочення операційного циклу і підвищення ступеня ліквідності компанії.

*Другий етап.* Оптимізація загальної суми запасів і розміру основних груп запасів, що включаються до складу поточних активів.

У практиці управління запасами використовується достатній арсенал методів планування та оптимізації їх величини.

Відомо, що проблема планування запасів може вирішуватися двома базовими способами організації закупівель: «зі складу» (push) і «продажу» (pull).

Система «від складу» ґрунтується на розрахунку нормативних розмірів запасів по кожному їх виду виходячи з характеристики швидкості обороту по досвіду минулих років. При значних коливаннях попиту система нормативів регулярно переглядається.

При використанні системи «від продажу» виробнича програма формується в залежності від величини та структури цільового обсягу продажів, що, у свою чергу, визначає бюджет закупівель. У цьому випадку компанія орієнтована на ринковий попит і керується динамікою таких показників, як частка ринку, еластичність попиту за ціною та ін.

*Третій етап.* Побудова ефективних систем контролю за рухом запасів в компанії.

Іншим моментом в якому можливе вдосконалення обліку є *розробка нових посадових інструкцій*, в тому числі посадової інструкції бухгалтера з обліку виробничих запасів.

На досліджуваному підприємстві посадові інструкції не розроблені. Такий стан справ вважаємо неприпустимим, а тому необхідно внести зміни у вищеназвані інструкції.

При цьому пропонуємо вдосконалити посадову інструкцію бухгалтера з обліку виробничих запасів. Зокрема, бухгалтер з обліку виробничих запасів має наступні завдання та обов'язки:

1. Самостійно і в повному обсязі веде облік виробничих запасів за прийнятою на підприємстві формою бухгалтерського обліку з додержанням єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення даних

2. Забезпечує повне та достовірне відображення інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, на рахунках бухгалтерського обліку.

3. Бере участь у проведенні інвентаризації активів і зобов'язань, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства, у перевірках стану обліку у виробничих підрозділах.

4. Готує дані для включення їх до бухгалтерської звітності, здійснює складання окремих її форм, а також форм іншої періодичної звітності, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

5. Забезпечує підготовку оброблених документів, реєстрів і звітності для збереження їх протягом установленого терміну.

6. Бере участь у підготовці пропозицій щодо:

- унесення змін до обраної облікової політики, удосконалення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообороту;
- розроблення додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій;
- забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних ресурсів підприємства.

7. Постійно знайомиться та вивчає нові нормативно-методичні та довідкові документи з питань організації та ведення бухгалтерського обліку і вносить пропозиції щодо їх упровадження на підприємстві.

Бухгалтер з обліку виробничих запасів повинен знати: нормативні, методичні та інші керівні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності; облікову політику, систему реєстрів обліку, правила документообороту і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій; систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю.

До бухгалтера з обліку виробничих запасів висуваються наступні кваліфікаційні вимоги: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст) та підвищення кваліфікації. Стаж роботи за професією бухгалтера I категорії - не менше 2 років.

Внесення даних уточнень до посадових інструкцій, на нашу думку, дасть змогу покращити організацію облікового процесу підвищивши вимоги до облікових працівників підприємства.

Один із основоположних принципів підготовки фінансової звітності - принцип послідовності – передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної ним облікової політики (ст. 4. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ). За його допомогою досягається порівнянність показників фінансової звітності, що в подальшому дає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для встановлення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Передумовою порівнянності є подання відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Відповідно до вимог п. 4. та п. 5 розділу III «Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки» Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

### **3.2. Контроль за правильністю формування та застосування облікової політики підприємства**

Вчені наголошують на необхідності підсилення контролю у процесі формування та застосування облікової політики підприємства.

Погоджуючись із тезою про значний вплив облікової політики на інформацію фінансової звітності, С.Ф. Легенчук пропонує наступні підходи до вирішення проблеми «недостовірності» звітності, створеної за допомогою інструментів облікової політики:

1) розробка методик контролю: відповідності застосування принципів обліку; за змінами в обліковій політиці підприємства; відповідності обраних методів і процедур обліку очікуванням ринку;

2) створення методологічних обмежень на основі застосування принципу консерватизму [41, с. 101].

Досліджуючи особливості аудиту облікової політики Т.В. Барановська пропонує винести облікову політику за межі об'єктів аудиту, оскільки вона не є показником фінансової звітності та вимагає відмови від використання терміну «аудит облікової політики», проте не обмежує можливостей використання облікової політики при здійсненні аудиту на всіх його стадіях [17, с. 129].

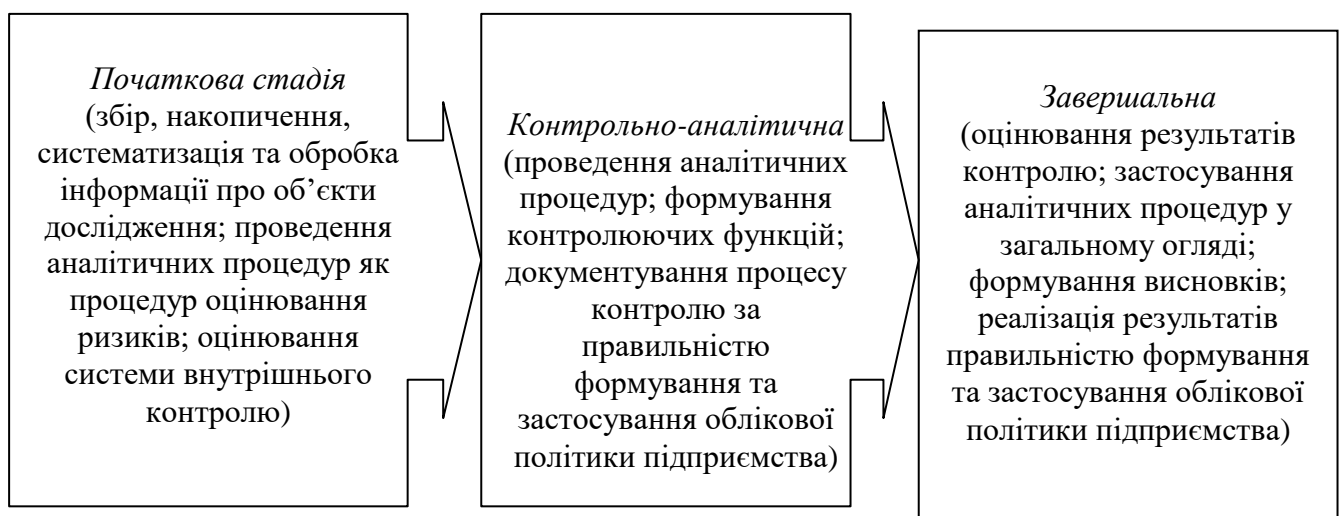
Давидов Г.М. розглядає аудит облікової політики як обов'язків етап аудиторської перевірки, незалежно від об'єкту аудиту. Оскільки, перевірка облікової політики суб'єкта дослідження дає відповідь на наступні питання: чи є ця політика відповідною для його бізнесу, чи відповідає вона застосованій концептуальній основі фінансової звітності та обліковій політиці, які застосовуються у відповідній галузі [42, с. 138].

*Метою* контролю за правильністю формування та застосування облікової політики підприємства є встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим актам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства.

*Завдання контролю за правильністю формування та застосування облікової політики підприємства:*

- встановлення наявності наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики підприємства;
- визначення відповідності прийнятої облікової політики вимогам законодавства та положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;
- вивчення дотримання під час розроблення наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;
- дослідження повноти розкриття вибраних під час формування облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінювання і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;
- перевірка наявності посадових інструкцій, наявності та ефективності затвердженої системи документообігу, вибору форми ведення бухгалтерського обліку, встановленого порядку проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затвердженого робочого плану рахунків бухгалтерського обліку;
- аналіз та оцінка загальних та конкретних елементів облікової політики.

Стадії контролю за правильністю формування та застосування облікової політики підприємства (рис. 3.1):



**Рис. 3.1. Стадії контролю за правильністю формування та застосування облікової політики підприємства**

*Джерело:* розроблено автором з використанням [43], [44].

Напрямки контролю за обліковою політикою підприємства:

- 1) перевірка впровадження функцій обліку в центрі прийняття рішень;
- 2) з'ясування делегування повноважень і відповідальності;
- 3) перевірка взаємозв'язку обліку з іншими функціями;
- 4) перевірка взаємозв'язку між оперативними і бухгалтерськими видами обліку;
- 5) з'ясування рівня оперативності облікової інформації;
- 6) з'ясування достовірності інформації.

*Контроль за організацією праці* облікового персоналу здійснюють за напрямками [45, с. 470]:

1) перевірка дотримання порядку оформлення розпорядчого документу про облікову політику: чи наявні на підприємстві необхідні внутрішні документи, положення, інструкції, які затверджуються одночасно з обліковою політикою;

2) з'ясування, наскільки ефективний облік на підприємстві, що перевіряється, як вирішені питання на складних ділянках облікової роботи. Встановлення, наскільки звільнений обліковий персонал від виконання невластивих йому облікових функцій, які раціональні прийоми застосовуються для запобігання дублюванню даних;

3) перевірка, чи є облік дієвим, оперативним, чи використовуються облікові дані для безпосередньої та швидкої допомоги керівництву, адміністративно-управлінському та інженерно-технічному персоналу у вирішенні завдань, поставлених перед ним. Чи своєчасно надаються необхідні довідки, пояснення, матеріали для аналізу, обґрунтовані рекомендації, розрахунки тощо;

4) встановлення, як організована облікова робота на підприємстві: чи встановлений твердий графік, що передбачає терміни виконання всього комплексу облікових робіт не тільки працівниками бухгалтерії, але й обліково-зобов'язаними особами; чи правильно розподілені обов'язки між всіма обліковими працівниками відповідно до посад та кваліфікації, чи розроблені для них посадові інструкції, що визначають їх обов'язки та відповідальність за доручену ділянку

роботи; чи проводиться систематичний інструктаж щодо порядку заповнення, проходження документації і ведення обліку; чи перевіряється в процесі інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням виявлених недоліків та помилок;

5) з'ясування, які форми документації застосовуються на підприємстві, як використовуються типові форми первинного обліку, чи не виготовляє підприємство спеціальних форм при можливості і доцільності застосування типових. Які є недоліки в застосуванні на підприємстві спеціальних форм, чи дотримуються правил користування бланками суворої звітності, чи не випускаються зайві примірники документів;

б) перевірка, чи забезпечена на підприємстві єдність та порівнянність облікових і планових показників, а також чи дотримуються одноманітності в методах їх розрахунку, необхідної для контролю виконання плану та встановлення їх динаміки.

У той же час, питання безпосередньо пов'язані із вибором та застосуванням елементів облікової політики, їх можливий вплив на результати звітності, залишаються поза увагою аудитора.

Напрямки *контролю за документальним супроводом* облікової політики підприємства:

– встановлення наявності розпорядчого документу про облікову політику підприємства;

– визначення відповідності прийнятої облікової політики вимогам законодавства та положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;

– вивчення дотримання під час розроблення наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;

– аналіз й оцінка загальних та конкретних елементів облікової політики

– дослідження повноти розкриття обраних під час формування облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінювання і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;



– дослідження ступеня та достовірності розкриття облікової політики у фінансовій звітності підприємства;

– дослідження наявності та адекватності системи управлінського обліку розпорядчого документу про облікову політику щодо управлінського обліку;

– встановлення відповідності елементів облікової політики чинному законодавству, що регламентує фінансовий та податковий облік;

– аналіз податкових ризиків, у випадку відсутності або неправильного складання розпорядчого документу про облікову політику.

Виходячи із представленого переліку варто відмітити значимість професійних суджень і припущень управлінського персоналу та обліковців при формуванні інформації щодо вартості окремих об'єктів обліку, оскільки саме професійне судження виступає у даному випадку основним інструментом формування облікової інформації.

Отже, бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо він не виконує покладені на нього функції. Зокрема, контрольна функція обліку має бути взаємопов'язана з усім комплексом облікових процедур, оформленням та обробкою документів. Разом з тим, система контролю не повинна ускладнювати документообороту, а здійснюватися за певною системою, включаючи попередній (до виконання операцій), поточний (повсякденний) і наступний контроль.

### **3.3. Оптимізація управління запасів на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств»**

Як відмічалось в попередньому розділі роботи, на підприємстві в цілому організація первинного обліку відповідає вимогам інструктивних матеріалів. Разом з тим є ряд неточностей, які, на нашу думку, слід усунути [46], [47].

1. За вчасністю оприбуткування матеріальних цінностей повинен здійснюватись суворий контроль, при цьому оперативності досягається шляхом використання «Журналі обліку вантажів, що надходять» (тип. міжвід. ф. № М-1), який, на жаль, на досліджуваному підприємстві не веде.

2. А тому пропонуємо включити даний журнал в загальну схему документообороту на даному підприємстві. При цьому процедура буде наступною – в міру їх надходження супровідні документи реєструють у «Журналі обліку вантажів, що надходять» (тип. міжвід. ф. № М-1). Цей журнал повинна вести бухгалтерія підприємства. В ньому записують у хронологічному порядку номер і дату операції, назву постачальника, дату і номер транспортного документа, дані товарного документа (дату, номер, вид вантажу, суму), дату і номер акта або накладних про приймання вантажу.

3. Зареєстровані в журналі розрахункові документи постачальників разом з іншими виправдними документами передають на склади або в інші місця зберігання цінностей для контролю за їх надходженням і оприбуткуванням у картках складського обліку. Працівники, які ведуть журнал, не рідше одного разу на місяць звіряють його записи з даними бухгалтерського обліку.

4. При отриманні виробничих запасів у постачальника, використовується довіреність (форма № М-2), якою засвідчується право працівника виступати довіреною особою підприємства. Виписані документи реєструються у Журналі реєстрації довіреностей, основною функцією якого є контроль за їх цільовим використанням та вчасністю повернення до бухгалтерії після закінчення терміну дії.

Саме від організації обліку і контролю за рухом виданих довіреностей залежить вчасність надходження виробничих запасів, повнота їх оприбуткування, рівень зловживань матеріально-відповідальних осіб, які, в міру свої посадових обов'язків, здійснюють придбання матеріалів.

А тому в журналі реєстрації даних документів пропонуємо виокремити графу «прострочені», у якій, навпроти прізвищ працівників-боржників, доцільно робити спеціальні помітки (зазначати прізвище працівника, використовувати термін «прострочена» тощо). Це прискорить одержання інформації про «непрозвітовані» доручення та підвищить контрольну функцію даного документу.

Після введення нової графи журнал реєстрації довіреностей набере вигляду, зображеного у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

### Удосконалена форма журналу реєстрації довіреностей

Номер довіреності	Дата видачі	Термін дії до віреності	Посада і прізвище особи, якій видано довіреність	Постачальник	Номер і дата наряду	Підпис особи, що одержала довіреність	Номер та дата документа, що підтверджує виконання	<i>Прострочені</i>
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	10.01	13.01	<i>Кот М.В. інженер</i>	МП «Мрія»	№53 10.01		<i>Т.т.н 21 від 11.01</i>	
2.	11.01	15.01	<i>Лис А.П. майстер</i>	МП «Обрі»	№121 11.01			<i>Прострочено 17.01</i>
3.	12.01	13.01	<i>Мороз І.І. майстер</i>	МП «Крій»	№98 12.01		<i>Т.т.н. 53 від 12.01</i>	

Примітка. Курсивом зазначена графа, запропонована автором

Одержані виробничі запаси підлягають перевірці і оприбуткуванню. У випадку виявлення розбіжностей у кількості чи якості фактично одержаних і зазначених у супровідних документах постачальника матеріалів складається «Акт про приймання матеріалів» (форма № М-7). Характерно, що даний документ складає комісія, яка призначена наказом керівника підприємства і яка здійснює

перевірку та оприбуткування виробничих запасів. Зазначимо, що даний акт заповнюється і у випадку, коли матеріали надійшли без документів.

Іншим аналогічним моментом є невикористання прибуткового ордера, тому його також доречно включити в порядок оформлення надходження цінностей. Він застосовується для обліку матеріалів, що надходять від постачальників чи з переробки. Прибутковий ордер в одному примірнику складається матеріально відповідальною особою у день надходження цінностей на склад.

Таблиця 3.2

## Зразок типового бланку прибуткового ордера

Комунальне підприємство «Буцацький комбінат комунальних підприємств» (підприємство, організація)				Типова форма № М-4					
Ідентифік. код за ЄДРПОУ				Код за УКУД					
				0 3 3 5 6 2 5 4					
<b>Прибутковий ордер № 18</b>									
Номер до Ку мента	Дата складання	Код вид у операції	Склад	Постачальник		Кореспондуючий рахунок		Номер супровідного документа	
				найменування	код	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку		
18	16.01.11	-	№1	ТОВ «Агротерн»		631	15	3256	
Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		Ціна	Сума	Номер паспорта	№ за складською картотекою
Найменування. Сорт. Розмір.	Номенклатурний номер	Код	Найменування	За документом	Фактично				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Склоблоки	20511	05	шт.	100	100	8-00	800-00	-	54
Арматура	20517	04	м.	50	50	3-80	190-00	-	60
Блоки бетон	20522	05	шт.	20	20	45-00	900-00	-	65
Приймав = <b>Іванов</b>				Здав = <b>Петров</b>					

Примітка. Виділено реквізити, на яких відбувається дублювання даних, або заповнення яких є не доцільним

*Джерело:* вдосконалено автором

Проте типова форма має ряд недоліків, а саме ряд реквізитів дублюються або є недоречними (таблиця 3.2). Пропонуємо їх виключити з даного документу.

Як зазначалося на досліджуваному підприємстві не розроблено графік документообороту, а тому нами була зроблена спроба усунути цей недолік (таблиця 3.3)

Таблиця 3.3

**Пропонований фрагмент графіку документообігу  
з обліку виробничих запасів**

Найменування документа	Призначення документа	Створення документів						Перевірка та опрацювання документів			Передача в поточний архів	
		Кількість примірників	Відповідальний за оформлення	Підстава для створення	Строк виконання	Особи, які підписують документ	Строк подання на перевірку	Відповідальний за перевірку та обробку	Форма подання	Обробка і узагальнення даних	Виконавець	Термін передачі
Прибутковий ордер	Оприбуткування матеріальних цінностей	1	Завідуючий складом	Супровідний документ поставальника	У день одержання цінностей	Завідуючий складом	Кожного 11; 21; 30 (31) числа	Бухгалтер	«Реєстр приймання-здачі»; «Матеріальний звіт»	Запис в Обліковій реєстрі	Бухгалтер	Кожного 5 числа
Акт приймання матеріалів	Оприбуткування цінностей при виявленні розбіжностей між фактичними і зазначеними у документах даними	2	Комісія за участю представника від поставальника	Супровідний документ поставальника	У день надходження цінностей	Члени комісії	1. Кожного 11, 21; 30 (31) числа 2. У день оформлення	1. Бухгалтер 2. Юрист	1. «Реєстр приймання-здачі»; «Матеріальний звіт» 2. Бланк документа	1. Запис в обліковій реєстрі 2. Оформлення претензійного листа	Бухгалтер	Кожного 5 числа

*Джерело: вдосконалено автором*

Працівники бухгалтерії зобов'язані розробити та надати, в строки, які встановлені графіком документообігу, первинні документи, що стосуються сфери їх відповідальності. Для цього у кожного працівника повинен бути витяг з графіка документообігу, в якому наводиться перелік первинних документів, що стосуються саме його обов'язків, строки їх складання та передачі, підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Виходячи з аналізу *управління запасами* на досліджуваному Комбінаті, пропонуємо наступні кроки щодо його оптимізації:

1. Використовувати не половину, а усі субрахунки передбачені планом рахунків.
2. Відображати розрахунки за придбані матеріальні цінності на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», а не на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».
3. Під час реалізації (передачі) запасів списувати їх у витрати періоду, а не відносити на розрахунки з іншими дебіторами.
4. В міру надходження матеріальних цінностей супровідні документи реєструвати у «Журналі обліку вантажів, що надходять» (тип. міжвід. ф. № М-1). Цей журнал повинен вестися в бухгалтерії.
5. Переміщення матеріальних цінностей від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, а також їх списання у встановленому порядку треба належним чином оформляти документально
6. Приймати на склад або видавати з нього будь-які матеріальні цінності без документів категорично забороняється.
7. Дані складського обліку мають узгоджуватися з обліком матеріалів і продуктів праці в бухгалтерії.

### Висновки до розділу III

Процес управління запасами оптимізовано за трьома етапами: *аналіз складу, структури, динаміки загальної величини запасів за підсумками попередніх періодів; оптимізація загальної суми запасів і розміру основних груп запасів, що включаються до складу поточних активів; побудова ефективних систем контролю за рухом запасів в компанії.*

Вдосконалено посадову інструкцію бухгалтера з обліку виробничих запасів для комунального підприємства «Бучацький комбінат комунальних підприємств».

Підкреслено необхідності підсилення контролю у процесі формування та застосування облікової політики підприємства.

Визначено мету і завдання контролю за правильністю формування та застосування облікової політики підприємства. Процес етапізовано.

Вказаний вид контролю структуровано за напрямками: контроль за обліковою політикою, контроль за організацією праці облікового персоналу, контролю за документальним супроводом облікової політики підприємства.

Запропоновано шляхи усунення неточностей при організації первинного обліку на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств».

Рекомендована удосконала форма журналу реєстрації довіреностей для досліджуваного підприємства.

Наголошено на доцільності використання прибуткового ордеру і надано зразок типового бланку прибуткового ордеру, з якого виключено елементи, які дублюються або є зайвими.

Вдосконалено фрагмент графіку документообігу з обліку виробничих запасів досліджуваного комбінату.

Проведене дослідження управління запасами на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств» уможливило розробку переліку кроків щодо його оптимізації.

## ВИСНОВКИ

У зв'язку з видом діяльності обраного підприємства у роботі визначено структуру житлово-комунального господарства і наведено класифікацію житлово-комунальних послуг. Особливості комунальної галузі обумовлюють подальшу побудову бухгалтерського обліку, тому їх розподілено на фундаментальні та похідні. Розглянуто і сучасні особливості ЖКГ. Зокрема, вивчення законодавства України у частині надання житлово-комунальних послуг уможливило виявлення ряду невідповідностей функції балансоутримувача і управителя.

Аналіз тенденцій комунальної галузі уможливив встановлення специфіки ведення обліку. Так, що для підприємств водо-, теплопостачання та водовідведення найбільш характерну класифікацію запасів з відображенням в робочому плані рахунків. Обґрунтовано доцільність поширення в практиці комунальних підприємств постійної системи обліку запасів, яка передбачає безперервне відображення в обліку змін у складі запасів.

Акцентовано увагу на значимості облікової політики в прийнятті економічних рішень, наведено завдання та мету облікової політики. Систематизовано об'єкти, елементи та види облікової політики.

Запропоновано структуру облікової політики, яка доцільна на підприємстві житлово-комунального господарства: облікова політика, організація бухгалтерського обліку на підприємстві, організація праці облікового персоналу, організація ведення обліку та складання звітності, об'єкт обліку.

Розмежовано класифікацію запасів за стандартами обліку та для цілей бухгалтерського обліку. Виокремлено запаси, на які не поширюються норми П(С)БО 9 «Запаси». Визначено цілі та завдання управління запасами. Розглянуто концептуальні підходи до управління запасами: максимізації запасів, оптимізації запасів, оптимізації запасів.

Наведено бухгалтерські записи відображення в обліку операцій з малоцінними та швидкозношуваними оборотними активами.

Розроблено етапи аналізу діяльності підприємства житлово-комунального



господарства з урахуванням особливостей глумі: охарактеризовано основні показники діяльності досліджуваного підприємства за 2015–2017 рр.; проаналізовано дебіторську заборгованість; проаналізовано показники рентабельності; проаналізовано показники ліквідності балансу; проаналізовано показники фінансової стійкості.

Аналіз показав, що протягом досліджуваного періоду підприємство працювало фактично з нулевим результатом. Маючи збитки, воно не змогло за звітний період підняти коефіцієнти рентабельності активів та продаж, навіть збільшивши рентабельність власного капіталу. В загальному показники рентабельності залишаються вкрай незадовільними. Проте, мав місце певний ріст ділової активності досліджуваного підприємства.

Враховуючи те, що практика свідчить, що питанням класифікації, формування номенклатур ТМЦ, документального оформлення на підприємствах приділяється недостатньо уваги, розглянуто структуру бухгалтерської служби комунального підприємства.

Вивчено документи, якими регламентується робота бухгалтерської служби підприємства. Первинний облік як початкова стадія господарського обліку досліджено в частині використання первинних документів: законодавче регулювання в Україні, наведено групи документів обліку (форм суворої звітності, типових форм, спеціалізованих форм, документи, форми яких розробляються підприємствами самостійно).

На основі вивчення документообігу на досліджуваному підприємстві запропоновано схему документообігу з надходження, зберігання та вибуття запасів і форму обліку. Облік виробничих запасів узагальнено. З метою виявлення недоліків документообігу у роботі деталізовано за даними Комбінату: надходження матеріальних цінностей, переміщення товарно-матеріальних цінностей, діяльності складського господарства.

Проаналізовано порядок проведення синтетичного та аналітичного обліку запасів на досліджуваному підприємстві. Розглянуто кореспонденцію рахунків, яка складається на підприємстві для відображення руху запасів.

Процес управління запасами оптимізовано за трьома етапами: аналіз складу, структури, динаміки загальної величини запасів за підсумками попередніх періодів; оптимізація загальної суми запасів і розміру основних груп запасів, що включаються до складу поточних активів; побудова ефективних систем контролю за рухом запасів в компанії.

Вдосконалено посадову інструкцію бухгалтера з обліку виробничих запасів для комунального підприємства «Бучацький комбінат комунальних підприємств».

Підкреслено необхідності підсилення контролю у процесі формування та застосування облікової політики підприємства.

Визначено мету і завдання контролю за правильністю формування та застосування облікової політики підприємства. Процес етапізовано. Вказаний вид контролю структуровано за напрямками: контроль за обліковою політикою, контроль за організацією праці облікового персоналу, контролю за документальним супроводом облікової політики підприємства.

Запропоновано шляхи усунення неточностей при організації первинного обліку на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств». Зокрема, рекомендована удосконала форма журналу реєстрації довіреностей для досліджуваного підприємства. Наголошено на доцільності використання прибуткового ордеру і надано зразок типового бланку прибуткового ордеру, з якого виключено елементи, які дублюються або є зайвими. Вдосконалено фрагмент графіку документообігу з обліку виробничих запасів досліджуваного комбінату.

Проведене дослідження управління запасами на комунальному підприємстві «Бучацький комбінат комунальних підприємств» уможливило розробку переліку кроків щодо його оптимізації.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2010. 392 с.
2. Архипенко С.В. Фінанси комунальних підприємств: аналіз проблем розвитку ЖКГ України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Економічні науки». 2014. №9. С.174–177.
3. Крупка Я.Д, Монастирська Т.Б.. Реформування в системі житлово-комунального господарства України: виклики, пріоритети та бар'єри. *Проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку регіонів*. Видавець Віктор Дяків, 2015. С.178–181.
4. Поважний О.С. Наукові засади реформування і розвитку житлово-комунального господарства: монографія. Черкас и: Брама-Україна, 2010. 331 с.
5. Журавель Н. Облік в ОСББ – за всіма правилами. *Баланс*. 2011. № 69.
6. Бубенко П.Т., Димченко О.В. Житлово-комунальне господарство регіону як системний об'єкт дослідження якісних характеристик. *Регіональна економіка*. 2011. № 4. С. 57–66.
7. Василенко П. Обережно: ОСББ! Київ: Знання України. 2012. 95 с.
8. Гаєцька-Колотило Я.З. Стан та перспективи законодавчого регулювання житлових (житлово-будівельних) кооперативів в Україні. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2012. № 9. С. 50–56.
9. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 06.10.98 №163-XIV. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2189-19> (дата звернення 25.11.18р.)
10. Про житлово-комунальні послуги : Закон України від 07.06.2018 № 2454-VIII. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2189-19> (дата звернення 25.11.2018 р.)
11. Дубас А.О. Оцінка ефективності системи управління підприємствами житлово-комунальної сфери. *Економіка та держава*. 2012. № 6. С. 42–43.
12. Журавльова Г. «Реанімація» для ЖКГ. *Фінансовий контроль*. 2012. №5. С. 53–55.

13. Костецький В.В. Перспективи інвестиційно-інноваційного розвитку житлово-комунального господарства України. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2014. Вип. 2. С.82–91.
14. Цивільний кодекс України. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. (дата звернення 25.11.2018 р.)
15. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 1999, №40. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення 25.11.18 р.)
17. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит». Житомир, 2004. 283 с.
18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020). (дата звернення 25.11.2018 р.)
19. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства: сутність та призначення. URL : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Nvnudpsu/2009\\_3/2009\\_3\\_Storozuk.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_3/2009_3_Storozuk.pdf). (дата звернення 25.11.2018 р.)
20. Пушкар М.С., М.Т. Щирба. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.
21. Патарідзе-Вишинська М.В. Облікова політика: теорія і практика. URL : [http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2009\\_1/09pmvtip.pdf](http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2009_1/09pmvtip.pdf). (дата звернення 25.11.18 р.)
22. Пархоменко В.М., Баранцев П.П. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: Плани рахунків: загальний та спрощений. Регістри бухгалтерського обліку. Луганськ: «Футура» ДСД «Лугань», 2001. 464 с.
23. Бойко Л.Г. Конспект лекцій для самостійного вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» (для студентів III заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр, галузі знань 0305 «Економіка і

підприємництво», на пряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит»). Харків : ХНАМГ, 2010. 178 с.

24. Янчева Л.М. Аудит : навч. посіб. / Л.М. Янчева, З.О. Макеєва, А.О. Баранова та ін. Київ : Знання, 2009. 335 с.

25. Про положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. №246. URL : [http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-20-zhovtnya-1999-r-246?app\\_id=23](http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-20-zhovtnya-1999-r-246?app_id=23). . (дата звернення 25.11.2018 р.)

26. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року. №1706 URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>. (дата звернення 25.11.2018 р.)

27. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» : Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 №91. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>. . (дата звернення 25.11.2018 р.)

28. Хомяков В.І., Кошеленко С. В. Сучасні тенденції в управлінні запасами підприємств та моделювання запасів. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. 2012. Вип. 32. Ч. I. С. 3–8.

29. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: монографія. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. 454 с.

30. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI / поточна редакція від 17.01.2015. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 12.10.2017).

31. Про затвердження Змін до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.17 р. № 427. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>. . (дата звернення 25.11.2018 р.)

32. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства статистики України від 10 січня 2007 р. №2.

URL : <https://zakon.help/law/2/>. . (дата звернення 25.11.2018 р.)

33. Левицька С.О., Осадча О.О. Концептуальні поняття складових документообігу на вітчизняних підприємствах. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 3(57). С.79–81.

34. Шарманська В.М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Київ : Знання-Прес, 2003. 268 с.

35. Про затвердження типових форм первинного обліку : Наказ Міністерства статистики України №352 від 29.12.95. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95>. . (дата звернення 25.11.2018 р.)

36. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства статистики України від 27 червня 2013 р. №635. <https://zakon.help/law/2/>. (дата звернення 25.11.2018 р.)

37. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік, за національними стандартами. Харків : Алерта, 2011. 1044с.

38. Пузыня Т.А. Оценка активов по справедливой стоимости. *Економика сільськогосподарських і переробляючих підприємств*. 2012. № 6. С. 38–39.

39. Облік в сфері послуг: навч. посіб. / З. В. Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк, О. Г. Бродовська. Тернопіль : Крок, 2012. 127 с.

40. Сидоренко І.В., Сопільник А.О. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика. URL [http://www.dgma.donetsk.ua/science\\_public/science\\_vesnik/1\\_7e\\_2011/article/11SIVUTP.pdf](http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/1_7e_2011/article/11SIVUTP.pdf). (дата звернення 25.11.2018 р.)

41. Легенчук С.Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку. *Міжнародний зб. наук. праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Вип. 2(14). 2009. С. 88–101.

42. Аудит: підручник. 2-ге вид., перероб. і доп. / за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. Київ, 2009. 495 с.

43. Щирба М.Т., Щирба І.М. Організаційний аспект аудиту облікової політики. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/3560/> (дата звернення 25.11.2018 р.)

44. Полякова Л.М., Билень З.В.. Методика аудиту установчих документів та облікової політики підприємства. *Вісник ТНЕУ*. 2009. № 3. С. 468–474.

45. Полякова Л.М., Билень З.В. Методика аудиту установчих документів та облікової політики підприємства. *Вісник ТНЕУ*. 2009. № 3. С. 468–474.
46. Крот Ю.М. Шляхи покращення обліку виробничих запасів на підприємствах. *Збірник наукових праці ЧДТУ*. 2010. №26 (1). С. 213–216.
47. Шендригоренко М.Т. Облік виробничих запасів: актуальні питання та напрямки їх вирішення. *Вісник Криворізького економічного інституту*. 2013. №2. С. 102–106.
48. Гордіїв вузол житлово-комунального господарства. *Фінансовий контроль*. 2011. № 6. С. 46–49.
49. Діяльність у сфері житлово-комунального господарства: ОСББ, ЖБК, ЖЕКи. *Баланс*. 2011. № 69. С. 3-48.
50. Хомин О.П. Облікова політика в контексті методологічного обґрунтування сутності дефініцій. URL : <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cashe:z5gMCTSFEVUJ:www.univer.km.ua/visnyk/1388.pdf> (дата звернення 25.11.18 р.)
51. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. *Баланс*. 2015. №1. 120 с.
52. Кравчук О. Особливості обліку майна комунальних підприємств. *Баланс*. 2009. № 86-87. С. 49–50.
53. Головченко О.О., Головченко Н.Ю. Передумови реформування сфери обслуговування комунального житлового фонду та прибудинкових територій. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки*. Вип. 22. Ч.1. Кіровоград : КНТУ, 2012. С. 342–346.
54. Посилаєва К.І., Крот Ю.О. Оцінка виробничих запасів при їх використанні. URL : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem\\_Biol/Vkhnauekon/2011\\_8/pdf/24.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vkhnauekon/2011_8/pdf/24.pdf) (дата звернення 25.11.2018 р.)
55. Олійник Т.О., Дем'яненко І.С. Вибір методу оцінки виробничих запасів на промислових підприємствах в умовах кризи URL : [www.rusnauka.com/27\\_NNM\\_2009/Economics/52841.doc.htm](http://www.rusnauka.com/27_NNM_2009/Economics/52841.doc.htm). (дата звернення 25.11.2018 р.)
56. Гейер Е.С. Проблеми суміщення бухгалтерського і податкового обліку запасів / Е.С. Гейер // *Вісник ДонДУЕТ*. – 2006. – № 4/2. – С. 148-152.

# ДОДАТКИ